



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2018. július 25.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 167., 168. és 184. cikk – Az előzetesen felszámított adó levonása – Korrekció – Tárgyi eszközként beszerzett ingatlan – Adólevonásra nem jogosító tevékenységhez való kezdeti, majd egyaránt héaköteles tevékenységhez való felhasználás – Közjogi szerv – Adóalanyi minőség az adóköteles ügylet időpontjában”

A C-140/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2017. március 17-én érkezett, 2016. december 22-i határozatával terjesztett elő

a **Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

és

a **Gmina Ryjewo**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (előadó) és E. Jarašiūnas bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. január 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Szef Krajowej Administracji Skarbowej képviselőiben J. Kaute és B. Kołodziej, meghatalmazotti minőségben,
- a Gmina Ryjewo képviselőiben M. Gizicki adwokat és B. Rasz doradca podatkowy,
- a lengyel kormány képviselőiben B. Majczyna és A. Kramarczyk-Szaładzińska, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

– az Európai Bizottság képviselőjében F. Clotuche-Duvieusart és Ł. Habiak, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2018. április 19-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 167., 168. és 184. cikkének, valamint a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) semlegessége elvének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Szefer Krajowej Administracji Skarbowej (nemzeti adóhatóság igazgatója, Lengyelország) és a Gmina Ryjewo (Ryjewo település, Lengyelország; a továbbiakban: település) között a Minister Finansów (pénzügyminiszter, Lengyelország; a továbbiakban: miniszter) azon határozata tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyben megtagadta a település számára az először adómentes tevékenységhez, majd pedig adóköteles tevékenységhez is felhasznált, tárgyi eszközként beszerzett ingatlan után előzetesen megfizetett héa levonásának korrekcióját.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

- 4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

- 5 Az említett irányelv 13. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] és egyéb közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanyoknak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, ha e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben adókat, díjakat, illetékeket, járulékokat vagy egyéb közterheket szednek be.

Amennyiben azonban e szervek nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezné, az ilyen tevékenységek vagy ügyletek folytatása tekintetében adóalanynak minősülnek.

[...]

- 6 Ezen irányelv 63. cikke ekként rendelkezik:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

- 7 A 2006/112 irányelv 167. cikke a következőképpen szól:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

- 8 Ezen irányelv 168. cikke a következőket írja elő:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

- a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

[...]

- 9 Az említett irányelv 184. cikke szerint:

„Az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.”

- 10 Ugyanezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a HÉA-bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.”

- 11 A 2006/112 irányelv 187. és 189. pontja a tárgyi eszközök korrekciójának szabályait foglalja magában, amelyek többek között a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanokra alkalmazandó korrekciós időszakra vonatkoznak.

A lengyel jog

- 12 A 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény; Dz. U. 54. szám, 535. alszám) alapeljárásban alkalmazandó változatának (a továbbiakban: héatörvény) 15. cikke a következőket írja elő:

„(1) Adóalanyok azok a jogi személyek, jogi személyiség nélküli szervezeti egységek és természetes személyek, akik vagy amelyek a (2) bekezdés szerinti gazdasági tevékenységet önállóan végzik, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen az áruk vagy immateriális eszközök és jogok bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosítása.

[...]

(6) A polgári jogi szerződések alapján folytatott tevékenységek kivételével nem minősülnek adóalanyoknak a közhatalmi szervek és az e szerveket a különös jogszabályok által rájuk bízott feladatok ellátásában segítő hivatalok.”

- 13 A héatörvény 86. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben az árukat és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használják, a 15. cikk szerinti adóalanyok a 114. cikk, a 119. cikk (4) bekezdése, a 120. cikk (17) és (19) bekezdése, valamint a 124. cikk sérelme nélkül a fizetendő adó összegéből adólevonásra jogosultak.”

- 14 E törvény 91. cikke értelmében:

„[...]

(2) Az olyan termékek és szolgáltatások esetében, amelyeket a jövedelemadóról szóló szabályok alapján az adóalany az értékcsökkenthető befektetett tárgyi eszközök, vagy az immateriális eszközök és jogok közé kell sorolnia, valamint ingatlanok és örökös haszonélvezeti jogok esetében, amennyiben ezek a vevő befektetett tárgyi eszközei vagy immateriális eszközei és jogai közé sorolandók, kivéve azokat, amelyek beszerzési értéke nem haladja meg a 15 000 [lengyel zloty (PLN)]-t, az adóalany az (1) bekezdésben megjelölt korrekciót öt egymást követő éven belül, ingatlanok és örökös haszonélvezeti jogok esetében tíz éven belül kell elvégeznie, attól az évtől számítva, amelyben ezeket használatra áadták.

[...]

(7) Az (1)–(6) bekezdés rendelkezései megfelelően alkalmazandók, amennyiben az adóalany az általa felhasznált termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó teljes előzetesen felszámított adó levonására jogosult volt, és a levonást elvégezte, vagy arra nem volt jogosult, és az e termék vagy szolgáltatás után előzetesen felszámított adónak a fizetendő adóból történő levonásához való jog később megváltozott.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 15 A település 2005 óta héaalanyként van nyilvántartásba véve.
- 16 A 2009. és 2010. év folyamán a település egy kultúrházat építtetett. Ezen építkezés keretében számára árukat értékesítettek és szolgáltatásokat nyújtottak, amelyek után megfizette a héát. A kultúrház építésének a befejezésével a kultúrház kezelését ingyenesen a település kulturális központjára bízták.
- 17 A 2014. év folyamán a település kinyilvánította azon szándékát, hogy ezen épületet áthelyezi saját vagyonába, és annak kezelését közvetlenül maga végzi. Ezt követően a kultúrházat mind ingyenesen a település lakossága rendelkezésére kívánta bocsátani, mind kereskedelmi célokra ellenérték fejében bérbe kívánta adni. Az ellenérték fejében történő e használattal kapcsolatban a település kifejezetten kinyilvánította a héát tartalmazó számlák kiállítására irányuló szándékát. A település a mai napig még nem vonta le az e beruházás megvalósításáért megfizetett héát.

- 18 A miniszter, akihez a település egyedi értelmezés iránti kérelmet nyújtott be, a 2014. május 28-i határozatban úgy vélte, hogy többek között a héatörvény 91. cikke (2) és (7) bekezdésének alkalmazásában a település főképp azon oknál fogva nem részesülhet a héalevonási jog korrekciójában, hogy – mivel az érintett árukat és szolgáltatásokat az épületnek ingyenesen a település kulturális központja számára történő rendelkezésére bocsátása céljából vette igénybe – ezen árukat nem gazdasági tevékenységhez szerezte be, tehát nem héaalanyként járt el.
- 19 2014. november 18-i ítéletében a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (gdanski vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) helyt adott a település által a miniszter 2014. május 28-i határozata ellen indított keresetnek.
- 20 E bíróság megállapította, hogy az áruk és szolgáltatások adóalany általi, héamentes tevékenységek céljára való kezdeti felhasználása, illetve igénybevétele nem fosztja meg őt az előzetesen megfizetett adó későbbi levonásának jogától, ha az említett áruk és szolgáltatások rendeltetése megváltozik, és ha ezt követően adóköteles ügyletek megvalósítására használják fel, illetve veszik igénybe azokat. E tekintetben nem lehet érvényesen felróni a településnek, hogy a 2014. május 28-i határozat alapját képező kérelemben az épület megszerzésekor nem nyilvánította kifejezetten ki azon szándékát, hogy azt gazdasági tevékenység keretében kívánja felhasználni.
- 21 A miniszter által előterjesztett felülvizsgálati kérelem tárgyában eljáró Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) arra kérdez rá, hogy a 2006/112 irányelv 167., 168. és 184. cikkének megfelelően valamely település korrekció útján rendelkezik-e a beruházási kiadások után előzetesen megfizetett héa levonásához való joggal, ha a szóban forgó tárgyi eszközt először héamentes tevékenység céljára, a jelen ügyben a település által hatóságként végzett feladatok ellátása keretében, ezt követően pedig adóköteles ügyletek megvalósításához is felhasználta.
- 22 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság azon a véleményen van, hogy a 2005. június 2-i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítéletből (C-378/02, EU:C:2005:335) az következik, hogy e kérdésre nemleges válasz adandó, mivel ezen ítéletből kitűnik, hogy az a közjogi szerv, amely a tárgyi eszköz beszerzésének időpontjában hatóságként, nem pedig adóalanyként jár el, az ezen áru után megfizetett héa után akkor sem rendelkezik semmiféle levonási joggal, ha e szerv ezt követően adóalanyként járt el.
- 23 Azonban az ezen ítéletből levont következtetés bizonytalanná vált, mivel a 2014. június 5-i Gmina Międzyzdroje végzésében (C-500/13, EU:C:2014:1750) a Bíróság megállapította, hogy abban az esetben, ha az érintett település valamely tárgyi eszközként beszerzett ingatlan rendeltetését úgy változtatja meg, hogy ezen eszközt először héalevonásra nem jogosító ügyletre, majd pedig ilyen levonásra jogosító ügylet céljára használja, a levonások korrekciója főszabály szerint megengedett.
- 24 E tekintetben felmerül a kérdés, hogy kell-e jelentőséget tulajdonítani annak, hogy a tárgyi eszköz beszerzésének időpontjában a település kifejezetten kinyilvánította-e, vagy sem, azon szándékát, hogy a tárgyi eszközt a jövőben adóköteles ügyletek megvalósítására is felhasználja.
- 25 Ilyen szándéknyilatkozat hiányában felmerül az a további kérdés, hogy azt a minőséget, amelyben a hatóság eljár, kizárólag a tárgyi eszköz első felhasználása alapján kell-e értékelni, vagy más szempontokat is figyelembe kell-e venni.
- 26 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) A [2006/112 irányelv] 167., 168., 184. és azt követő cikke, valamint a semlegesség elve alapján jogosult-e valamely település beruházási kiadásai vonatkozásában (korrekció útján) adólevonásra, ha

- az előállított (beszerzett) tárgyi eszközt kezdetben adómentes célokra használták (közfeladatoknak a hatóságként eljáró település általi ellátásához),
 - ám a tárgyi eszköz használatának módja megváltozott, és a település már adóköteles tevékenységhez is használja azt?
- 2) Az első kérdés megválaszolása során van-e jelentősége annak, hogy a település a tárgyi eszköz előállításának, illetve beszerzésének időpontjában nem nyilvánította ki kifejezetten arra irányuló szándékát, hogy a jövőben adóköteles tevékenységhez is fogja azt használni?
- 3) Az első kérdés megválaszolása során van-e jelentősége annak, hogy adóköteles és adómentes (közfeladatok ellátására irányuló) tevékenységekhez is használják a tárgyi eszközt, és objektív módon lehetetlen a konkrét beruházási kiadásokat hozzárendelni a hivatkozott tevékenységek valamelyikéhez?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 27 Három kérdésével, amelyeket együtt célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 167., 168. és 184. cikkét, valamint a héasemlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, hogy valamely közjogi szerv jogosult a tárgyi eszközként beszerzett ingatlan után megfizetett héa levonásának korrekciójára olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, amelyben ezen eszköz beszerzésekor egyrészt ez utóbbi jellegénél fogva mind adóköteles, mind adómentes tevékenységekhez felhasználható volt, azonban azt kezdetben adómentes tevékenységekhez használták fel, másrészt pedig e közjogi szerv kifejezetten nem nyilvánította ki azon szándékát, hogy az említett eszközt adóköteles tevékenységhez kívánja hozzárendelni, azonban azt sem zárta ki, hogy azt ilyen célra használja fel.
- 28 E kérdés megválaszolása céljából emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított vagy megfizetett héát, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (lásd többek között: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 37. pont).
- 29 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd ebben az értelemben: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 30 Amint a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. Különösen, e jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 A 2006/112 irányelv 187. cikkének rendelkezései az adólevonások korrekciójára vonatkozó olyan helyzeteket érintenek, mint amilyen az alapügyben szerepel, amelyben a tárgyi eszközt az adólevonásra nem jogosító használatát követően adólevonásra jogosító tevékenységre használják (2014. június 5-i Gmina Międzyzdroje végzés, C-500/13, EU:C:2014:1750, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 32 Az adólevonások korrekciójára vonatkozó szabályok lényeges szerepet töltenek be a 2006/112 irányelv rendszerében a tekintetben, hogy azok célja az adólevonás pontos összegének, és így az adó semlegességének biztosítása (2014. június 5-i Gmina Międzyzdroje végzés, C-500/13, EU:C:2014:1750, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 33 A héalevonási jog mindazonáltal mind anyagi jogi, mind alaki követelmények vagy feltételek betartásától függ (2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 34 Így az említett anyagi jog követelményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban – a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint – a 2006/112 irányelv 168. cikkéből következik, hogy kizárólag az eszköz beszerzése időpontjában adóalanyként eljáró személy rendelkezik ezen eszköz tekintetében adólevonási joggal, és akkor vonhatja le az ezen eszköz után fizetendő vagy megfizetett héát, ha azt adóköteles tevékenységeihez használja fel (lásd ebben az értelemben: 1991. július 11-i Lennartz ítélet, C-97/90, EU:C:1991:315, 8. pont; 2015. október 22-i Sveda ítélet, C-126/14, EU:C:2015:712, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 35 A 2006/112 irányelv 63. és 167. cikkének megfelelően a levonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, azaz a termékértékesítéskor (2012. március 22-i Klub ítélet, C-153/11, EU:C:2012:163, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 36 Ezen elvek alkalmazandók olyan helyzetben is, amelyben az érintett személy egy, a 2006/112 irányelv 184. és azt követő cikkei alapján a héalevonások korrekciójához való jogra hivatkozó közjogi szerv (lásd ebben az értelemben: 2005. június 2-i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet, C-378/02, EU:C:2005:335, 39. pont).
- 37 Ebből következik, hogy amikor egy olyan közjogi szerv, mint a jelen ügyben a település, a tárgyi eszköz beszerzésének időpontjában a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdése értelmében vett hatóságként, következésképpen pedig nem adóalanyi minőségben jár el, főszabály szerint ezen eszköz tekintetében nem rendelkezik a levonások korrekciójának jogával, még ha ezt követően ezen eszközt adóköteles tevékenységhez rendeli is hozzá (lásd ebben az értelemben: 2005. június 2-i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet, C-378/02, EU:C:2005:335, 44. pont).
- 38 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az a kérdés, hogy az adóalany e minőségében járt-e el a tárgyi eszköz számára történő értékesítésének időpontjában, vagyis valamely gazdasági tevékenység érdekében, ténybeli kérdés, amelyet a kérdést előterjesztő bíróságnak az ügy valamennyi körülményére figyelemmel kell vizsgálnia, amelyek közé tartozik az érintett eszköz jellege, valamint az eszköz megszerzése és az adóalany gazdasági tevékenysége céljából történő felhasználása között eltelt idő (lásd ebben az értelemben többek között: 1991. július 11-i Lennartz ítélet, C-97/90, EU:C:1991:315, 21. pont; 2015. október 22-i Sveda ítélet, C-126/14, EU:C:2015:712, 21. pont).
- 39 E vizsgálat annak ellenőrzésére irányul, hogy az adóalany az érintett tárgyi eszközöket azzal az objektív tényezőkkel alátámasztott szándékkal szerezte-e be vagy állította-e elő, hogy gazdasági tevékenységet folytasson, és következésképpen a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalanyi minőségben járt el (lásd ebben az értelemben: 2015. október 22-i Sveda ítélet, C-126/14, EU:C:2015:712, 20. pont).
- 40 A jelen ügyben, bár az alapügyben alkalmazandó nemzeti jogszabály a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok esetében az érintett eszköz használatának megkezdésétől kezdődő öt- vagy akár tízéves korrekciós időszakot ír elő, a kérdést előterjesztő bíróság megállapításaiból következik, hogy a település kérelmét négy évvel azt követően nyújtották be, hogy az épületet az annak kezelésével ingyenesen megbízott települési kulturális központ használni kezdte.

- 41 Ezenkívül és a kérdést előterjesztő bíróság általi vizsgálat fenntartása mellett nem vitatott, hogy a jelen ügyben a település az alapügyben szóban forgó, tárgyi eszközként beszerzett ingatlan megszerzése során ugyanolyan feltételek mellett járt el, mint az olyan magánszemély, aki épületet kíván felépíttetni, anélkül hogy e célból közhatalmi jogköröket gyakorolt volna. Ebből a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdése és az erre vonatkozó ítélkezési gyakorlat alapján az következik, hogy a település az érintett ingatlan megvásárlása során nem hatóságként járt el.
- 42 Következésképpen az alapügyben szóban forgó helyzet eltér a 2005. június 2-i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet (C-378/02, EU:C:2005:335) alapjául szolgáló helyzettől, amelyben a szóban forgó közjogi szerv az említett 13. cikk (1) bekezdése értelmében vett hatóságként, következképpen pedig nem adóalanyi minőségben szerezte be a tárgyi eszközt.
- 43 Az alapügyben szóban forgó helyzetet az ezen ítélet alapjául szolgáló helyzettől megkülönböztető másik tényező abból adódik, hogy a jelen ügyben a település a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanak a 2010. év folyamán történő megszerzésekor már 2005 óta héaalanyként nyilvántartásba volt véve.
- 44 Egyébiránt az alapügyben szóban forgó helyzet eltér a 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214) alapjául szolgáló helyzettől, amelyben nem volt vitatott, hogy az érintett finn város az ingatlanok beszerzése során adóalanyként járt el, mivel e beszerzéseket gazdasági tevékenység, vagyis az e beszerzések tárgyát képező épületek bérbeadása érdekében hajtották végre.
- 45 Hasonlóképpen, az alapügyben szóban forgó helyzet különbözik a 2014. június 5-i Gmina Międzyzdroje végzés (C-500/13, EU:C:2014:1750) alapjául szolgáló helyzettől, mivel – amint e végzés 11. pontjából kitűnik – az érintett épület értékesítésének időpontjában a szóban forgó lengyel település adóalanyként járt el, mivel a kérdést előterjesztő bíróság megjegyezte, hogy e település már az épület építési munkálatai során kifejezetten kinyilvánította azt, hogy az épületet bérleti díj ellenében kereskedelmi jogi társaságnak kívánja bérbe adni.
- 46 Ezzel szemben az alapügy keretében a település csak a szóban forgó épület értékesítését követően nyilvánította ki azon szándékát, hogy azt kereskedelmi célból bérbe kívánja adni.
- 47 Azonban, bár az eszköz gazdasági célú felhasználására irányuló, annak beszerzése során kinyilvánított egyértelmű és kifejezett szándéknyilatkozat elegendő lehet annak megállapításához, hogy az eszközt az adóalany e minőségében szerezte be, az ilyen nyilatkozat hiánya nem zárja ki azt, hogy ilyen szándék lehet hallgatóságos.
- 48 Igaz ugyan, hogy a jelen ügyben az alapügyben szóban forgó ingatlan értékesítésének az időpontjában a település kizárólag azt a szándékot nyilvánította ki, hogy azt kultúrházként közcélú használatra rendeli. Noha ezt követően e szándék abban nyilvánult meg, hogy ezen ingatlant ingyenesen a települési kulturális központ rendelkezésére bocsátotta, ugyanakkor az említett hozzárendelés önmagában nem zárta ki azt, hogy az említett ingatlant legalábbis részben gazdasági célokra, például bérbeadási ügylet keretében használják.
- 49 Ilyen mértékben az eszköz jellege, amely a Bíróságnak a jelen ítélet 38. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlata szerint olyan tényező, amelyet figyelembe kell venni annak meghatározása során, hogy az adóalany e minőségében járt-e el az ingatlan számára történő értékesítésének az időpontjában, utalhat arra, hogy a település adóalanyként kívánt eljárni.
- 50 Hasonlóképpen, ilyen valószínűsítő körülmény az a tény, hogy jóval az alapügyben szóban forgó ingatlan értékesítése és beszerzése előtt a település már héaalanyként nyilvántartásba volt véve.

- 51 Ellenben önmagában nincs jelentősége annak, hogy az érintett eszközt nem azonnal használták fel adóköteles ügyletekhez, mivel a tárgyi eszköz felhasználásának módja kizárólag a kezdeti adólevonás vagy az esetleges későbbi korrekció terjedelmét határozza meg, azonban nem érinti az adólevonási jog keletkezését (lásd ebben az értelemben: 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 39. pont).
- 52 Következésképpen, bár az első kérdés keretében a kérdést előterjesztő bíróság arra a tényre utal, hogy az ingatlant kezdetben „közfeladatoknak a hatóságként eljáró település általi ellátásához” használták, e tény – feltéve, hogy igaznak bizonyul, amit a település vitat – nem dönti el előre azt a különálló kérdést, hogy az eszköz beszerzésének időpontjában e hatóság adóalanyként járt-e el, ami számára ezen eszköz tekintetében adólevonási jogot keletkeztet, hanem olyan valószínűsítő körülménynek minősül, amely szerint a település nem adóalanyi minőségében járt el.
- 53 Egy olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, amelyben a jellegénél fogva mind adóköteles, mind adómentes tevékenységekhez felhasználható tárgyi eszközként beszerzett ingatlan megszerzésekor a már héa-alanyi minőséggel rendelkező közjogi szerv kifejezetten nem nyilvánította ki azon szándékát, hogy ezen eszközt adóköteles tevékenységhez kívánja felhasználni, azonban annak ilyen célú felhasználását sem zárta ki, ezen eszköz nem adómentes tevékenységekhez való kezdeti felhasználása nem akadályozza meg annak megállapítását, azt követően, hogy a kérdést előterjesztő bíróság – amint a jelen ítélet 38. pontjában szerepel – megvizsgálta a tények összességét, hogy teljesül a 2006/112 irányelv 168. cikkében meghatározott azon feltétel, miszerint az adóalanynak e minőségben kell eljárnia az érintett eszköz beszerzésének időpontjában.
- 54 E tekintetben, amint a főtanácsnok az indítványának 55. pontjában szintén megjegyezte, az „adóalanyi minőségben” történő beszerzés fogalmának tág jelentése alapján kell elvégezni annak eseti jelleggel való vizsgálatát, hogy e feltétel teljesül-e.
- 55 Ugyanis az ilyen jelentés tág jellege az adólevonások, következképpen pedig a korrekciók rendszerének céljára tekintettel szükséges, amely – amint a jelen ítélet 29–31. pontjában szerepel – abban áll, hogy valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítsa a semlegességet, amely elvből következik, hogy főszabály szerint valamennyi gazdasági szereplő azonnal gyakorolhatja adólevonási jogát a beszerzési ügyleteket terhelő adók összessége tekintetében, mivel a levonások pontossága adott esetben korrekció útján utólagosan biztosítható.
- 56 Végül az a tény, hogy az adóköteles ügyletek és az adómentes ügyletek között nehéz, akár lehetetlen objektíve megosztani a konkrét beruházási költségeket, nem befolyásolja a 2006/112 irányelv 168. cikkében előírt azon feltétel teljesülésének a vizsgálatát, miszerint az adóalanynak e minőségben kell eljárnia az eszköz beszerzésének időpontjában.
- 57 E megosztást konkrétan szabályozzák a levonási hányadra vonatkozóan a 2006/112 irányelv 173–175. cikkében előírt szabályok. A levonható héa-összeg meghatározása érdekében a levonási hányad számítása főszabály szerint csak az adóalany által egyidejűleg adólevonásra jogosító és adólevonásra nem jogosító gazdasági tevékenységekhez használt, illetve igénybe vett termékekre és szolgáltatásokra vonatkozik (lásd többek között: 2016. december 14-i Mercedes Benz Italia ítélet, C-378/15, EU:C:2016:950, 34. pont).
- 58 Ezenkívül az előzetesen felszámított héa-összegeknek a gazdasági tevékenységek és a nem gazdasági tevékenységek közti megosztására vonatkozó módszerek és feltételek meghatározása a tagállamok hatáskörébe tartozik, amelyek e hatáskör gyakorlása során kötelesek figyelembe venni ezen irányelv célját és szerkezetét, és kötelesek e tekintetben olyan számítási módot meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek e két tevékenységre eső tényleges arányát (2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 42. pont).

- 59 Következésképpen az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 167., 168. és 184. cikkét, valamint a héasemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy valamely közjogi szerv jogosult a tárgyi eszközként beszerzett ingatlan után megfizetett héa levonásának korrekciójára olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, amelyben ezen eszköz beszerzésekor egyrészt ez utóbbi jellegénél fogva mind adóköteles, mind adómentes tevékenységekhez felhasználható volt, azonban azt kezdetben adómentes tevékenységekhez használták fel, másrészt pedig e közjogi szerv kifejezetten nem nyilvánította ki azon szándékát, hogy az említett eszközt adóköteles tevékenységhez kívánja hozzárendelni, azonban azt sem zárta ki, hogy azt ilyen célra használja fel, amennyiben a ténybeli körülmények összességének a nemzeti bíróság által elvégzendő vizsgálatából az következik, hogy teljesül a 2006/112 irányelv 168. cikkében előírt azon feltétel, miszerint az adóalanynak e minőségében kell eljárnia e beszerzés időpontjában.

A költségekről

- 60 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167., 168. és 184. cikkét, valamint a hozzáadottérték-adó (héa) semlegességének az elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy valamely közjogi szerv jogosult a tárgyi eszközként beszerzett ingatlan után megfizetett héa levonásának korrekciójára olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, amelyben ezen eszköz beszerzésekor egyrészt ez utóbbi jellegénél fogva mind adóköteles, mind adómentes tevékenységekhez felhasználható volt, azonban azt kezdetben adómentes tevékenységekhez használták fel, másrészt pedig e közjogi szerv kifejezetten nem nyilvánította ki azon szándékát, hogy az említett eszközt adóköteles tevékenységhez kívánja hozzárendelni, azonban azt sem zárta ki, hogy azt ilyen célra használja fel, amennyiben a ténybeli körülmények összességének a nemzeti bíróság által elvégzendő vizsgálatából az következik, hogy teljesül a 2006/112 irányelv 168. cikkében előírt azon feltétel, miszerint az adóalanynak e minőségében kell eljárnia e beszerzés időpontjában.

Aláírások