JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. március 3.[1]

C-229/15. sz. ügy

Minister Finansów
kontra
Jan Mateusiak

(a Naczelny Sąd Administracyjny [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok — Hozzáadottérték-adó — A 2006/112/EK irányelv 18. cikkének c) pontja — Termékek megtartásának megadóztatása a gazdasági tevékenység megszüntetése esetén — A 2006/112/EK irányelv 187. cikkének (1) bekezdésében az adólevonások korrekciójára meghatározott időszak lejártának hatása”

I – **Bevezetés**

1. A jelen lengyel előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) egyik rendkívül különös adóztatandó tényállása képezi. Ha az adóalany megszünteti gazdasági tevékenységét, akkor a tagállamok megadóztathatják a vállalkozás ekkor még meglévő vagyonát. Ennek az a feltétele, hogy az adóalany a vállalkozás vagyonának érintett termékeit korábban az adólevonás miatt héatehertől mentesen szerezte be. Ezen adóztatás célja annak elkerülése, hogy az adóalany végeredményben héamentesen használhasson magáncélra egyes termékeket.

2. Az alapügyben az adóalany gazdasági tevékenységének megszüntetését tervezi. Vállalkozásának vagyonába tartozik egy általa adólevonás igénybevétele mellett már hosszabb ideje felépíttetett épületrész is. Az adóalany most annak kérdését vetette fel, hogy kizárt-e ezen épületrész megadóztatása azért, mert annak felépítésére már túl hosszú ideje került sor. Emiatt már lejárt ugyanis az épületrész beszerzésével összefüggésben elvégzett adólevonás utólagos korrekciójának lehetőségére nyitva álló időszak. Ha azonban már nincs lehetőség az adólevonás ilyen korrekciójára, akkor már annak sincs alapja, hogy e korrekciót közvetetten végezzék el az épületrésznek a tevékenység megszüntetése keretében történő megadóztatása útján.

3. A jelen ügy tehát az adólevonások utólagos korrekciójának különböző módozatai körül forog. Az Unió héajoga különböző szabályozási rendszereket kínál e tekintetben, amelyek részben átfedni tűnnek egymást. A Bíróságnak ezért e szabályozási rendszerek elhatárolásával kell majd foglalkoznia.

1 — Eredeti nyelv: német.

II – **Jogi háttér**

A – *Az uniós jog*

4. A héa unióbeli kivetését a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[2] (a továbbiakban: héairányelv) szabályozza.[3]

5. Az irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik az „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet […] által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés”.

6. A héairányelv 18. cikke ezt a következőkkel egészíti ki:

„A tagállamok ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősíthetik a következő ügyleteket:

[…]

c) a 19. cikkben foglalt esetek kivételével, a termékek valamely adóalany vagy jogutódja által történő megtartása az adóköteles gazdasági tevékenység megszüntetése után, ha e termékek beszerzése […] az adóalanyt vagy jogutódját a [héa] teljes vagy részleges levonására jogosította.”

7. A héairányelv hivatkozott 19. cikke „[a] vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történő átruházásá[ra] – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen, akár apportként történő bevitellel –” vonatkozó szabályozást tartalmaz.

8. 168. cikkében a héairányelv adólevonási jogot biztosít az adóalanynak:

„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 [héát];

[…]”

9. A héairányelv 184–192. cikke „[a]z adólevonások korrekciój[át]” szabályozza. A 185. cikk (1) bekezdése ezzel kapcsolatban a következőket írja elő:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a [héabevallás] benyújtása után módosultak […]”

10. A héairányelv 187. cikke ezt a következőkkel egészíti ki:

„(1) A tárgyi eszközök esetében a korrekció ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azt az évet is, amelyben a termékeket beszerezték vagy előállították.

2 — HL2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.

3 — Ezelőtt 2006. december 31-ig a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) volt alkalmazandó. A héairányelv lényegében csak a hatodik irányelv egy átdolgozott változata (lásd a héairányelv (3) preambulumbekezdését). A hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseivel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatot ezért a jelen ügyben szintén figyelembe kell venni.

[…]

A tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok esetében a korrekció számításának alapjául szolgáló időszakot legfeljebb húsz évre lehet kiterjeszteni.

(2) Az éves korrekció a tárgyi eszközöket terhelő [héának] csak egyötöd részére, illetve kiterjesztett korrekciós időszak esetén a megfelelő hányadára vonatkozik.

Az első albekezdésben említett korrekciót az adólevonási jog következő években bekövetkező, ahhoz az évhez viszonyított változásainak figyelembevételével kell elvégezni, amelyben a terméket beszerezték, előállították vagy adott esetben első alkalommal használatba vették.”

B – *A nemzeti jog*

11. A héa lengyel köztársaságbeli kivetését a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i lengyel törvény (egységes szerkezetbe foglalt változat: Dz. U. 2011., 177. szám, 1054. alszám, módosításokkal) szabályozza. A törvény 14. cikke értelmében:

„(1) A saját előállítású termékek […] héakötelesek az alábbi esetekben:

[…]

2. adóköteles tevékenységek végzésének a 15. cikk szerinti […] természetes személy adóalany általi megszüntetése.

[…]

(4) Az (1) és (3) bekezdés olyan termékekre alkalmazandó, amelyek tekintetében adólevonási jog állt fenn.

(5) Az (1) és (3) bekezdés szerinti esetekben az adóalanyok kötelesek […] az adóköteles tevékenységek végzése megszüntetésének napján a termékekről fizikai leltárt […] készíteni. Az adóalanyok kötelesek az elkészített fizikai leltárra […] vonatkozó információt a[z] […] adóbevalláshoz csatolni.

[…]”

12. A lengyel törvény 91. cikkének (2) bekezdése az adólevonások korrekciójára ingatlanok esetében tízéves időszakot határoz meg.

III – **Az alapügy**

13. Az alapügy tárgyát egy a héajogra vonatkozó értelmezési kérdés képezi, amelyet J. Mateusiak 2013-ban intézett a lengyel adóhatósághoz.

14. 1997 és 1999 között J. Mateusiak egy lakó- és irodaépületet építtetett fel. Ezen épületet kezdettől fogva részben magáncélra, részben pedig közjegyzői tevékenységéhez használta. J. Mateusiak csak az általa az épület üzleti célra szolgáló részének felépítéséhez igénybe vett szolgáltatások tekintetében gyakorolta adólevonási jogát.

15. J. Mateusiak arra vár választ a lengyel adóhatóságtól, hogy közjegyzői tevékenységének megszüntetése esetén a héa hatálya alá kerül-e az épület üzleti célra szolgáló része. Ezzel kapcsolatban azt az álláspontot képviseli, hogy az épület tekintetében már nem állhat fenn adókötelezettség az adólevonások korrekciójára nyitva álló korrekciós időszak lejárta után. A lengyel adóhatóság ezzel nem értett egyet. J. Mateusiak ezért keresetet indított.

IV – **A Bíróság előtti eljárás**

16. A jelenleg a jogvitában eljáró Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a vita szempontjából döntőnek tartja az uniós jogot, és 2015. május 19-én a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé az EUMSZ 267. cikk alapján:

Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 18. cikkének c) pontját, hogy az adóalany tárgyi eszközei – ha az adóalany levonta a beszerzésüket terhelő héát – az irányelv 187. cikkében szabályozott korrekciós időszak lejárta után a tevékenység adóalany általi megszüntetése esetén nem adókötelesek, és azokat nem kell feltüntetni a felszámolási jegyzékben, ha lejárt a beszerzésüket terhelő héa korrekciójára – a tárgyi eszközök adóalany vállalkozásában történő használatának becsült időtartama alapján – jogszabályban meghatározott időszak, vagy úgy, hogy a tárgyi eszközök az adóalany gazdasági tevékenységének megszüntetése esetén a korrekciós időszaktól függetlenül adókötelesek?

17. E kérdéssel kapcsolatban a Bíróság előtti eljárásban 2015 szeptemberében írásbeli észrevételt tett J. Mateusiak, a Görög Köztársaság, a Lengyel Köztársaság és az Európai Bizottság.

V – **A jogkérdésről**

18. A kérdést előterjesztő bíróság – összefoglalva – arra szeretne választ kapni kérdésével, hogy olyan termékekre is alkalmazandó-e a héairányelv 18. cikkének c) pontja, amelyek a 187. cikk értelmében vett tárgyi eszközöknek minősülnek, és amelyek esetében már lejárt az utóbbi rendelkezés (1) bekezdésében meghatározott időszak, és ezért már nincs lehetőség az adólevonások korrekciójára.

19. Meggyőződésem szerint erre a kérdésre igenlő választ kell adni. A héairányelv 187. cikkének (1) bekezdése szerinti korrekciós időszaknak valamely termék tekintetében történő lejárta nincs hatással e terméknek a 18. cikk c) pontja szerinti adóztatására.

20. A héairányelv 18. cikke c) pontjának szövege sem az adókötelezettség időbeli korlátozását nem tartalmazza, sem a 187. cikkre nem hivatkozik. Ez annál inkább jelentőséggel bír, mivel a héairányelv 168a. cikke (1) bekezdésének második albekezdése a 26. cikk szerinti magáncélú ingatlanhasználat adóztatása tekintetében kifejezetten a 184–192. cikk rendelkezéseire hivatkozik.

21. Mint azt a következőkben kifejtem, egyébként a héairányelv 187. cikkét a 18. cikk c) pontja keretében sem indokolt megfelelően alkalmazni.

1. A szabályozási rendszerek közös vonásai

22. Az adólevonások korrekciójára vonatkozó – a héairányelv 187. cikkét is magukban foglaló – rendelkezésekben és a termékek magáncélú használatának adóztatására vonatkozó – a 18. cikk c) pontját is magukban foglaló – rendelkezésekben felfedezhető néhány közös vonás.

23. Mindkét szabályozási rendszer célja ugyanis annak megakadályozása, hogy az adóalany egy már igénybe vett adólevonás miatt héateher nélkül használhasson bizonyos termékeket annak ellenére, hogy a használat későbbi jellege egyáltalán nem jogosít adólevonásra. Az ítélkezési gyakorlat szerint így az adóalany nem szerezhet jogtalan előnyt a végső fogyasztóval szemben, és mindkét szabályozási

rendszer az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése közötti összefüggés biztosítását szolgálja.[4]

24. Az adólevonások korrekciójával kapcsolatban a héairányelv 184. és azt követő cikkeiben foglalt rendelkezések ehhez közvetlenül az adólevonást veszik alapul. Az adólevonás biztosítására a héairányelv 63. cikkével összefüggésben értelmezett 167. cikke alapján főszabály szerint már a termék beszerzésének időpontjában sor kerül, annak *tervezett* felhasználása alapján. A héairányelv 168. és 169. cikke szabályozza, hogy milyen felhasználások jogosítanak adólevonásra. Rendszerint az a feltétel, hogy az adóalany adóköteles tevékenységek folytatásához használja fel a beszerzett terméket. Az ítélkezési gyakorlat szerint a korrekcióval kapcsolatosan lefektetett szabályok célja, hogy elősegítsék a levonás pontosságát annak a termék beszerzését követő figyelemmel kísérése útján, hogy az adóalany milyen mértékben használja a terméket *ténylegesen* is adólevonásra jogosító célokra.[5] Tárgyi eszközök esetében e figyelemmel kísérés időszaka a héairányelv 187. cikkének (1) bekezdése értelmében öttől húsz évig terjed.

25. A termékek magáncélú használatának adóztatására vonatkozó rendelkezések ezzel szemben nem az adólevonási jogot veszik alapul, hanem – az egyszer már biztosított adólevonás érintése nélkül – a héa hatálya alá vetik a magáncélú használatot. A héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontja ennek körében a továbbra is a vállalkozás vagyonát képező termék magáncélú használatát szabályozza,[6] míg a 16. cikk és a 18. cikk c) pontja szerinti adóztatandó tényállások a terméknek a vállalkozás vagyonából az adóalany magánvagyonába történő átkerülésére vonatkoznak. A héairányelv 16. cikke értelmében a termék ilyen átkerülése kivonásként mindenképpen adóköteles a működő vállalkozások esetében. A héairányelv 18. cikkének c) pontja ezen túlmenően lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy adókötelessé tegyék a terméknek a vállalkozás vagyonából a magánvagyonba a gazdasági tevékenység megszüntetése miatt történő átkerülését.[7]

2. A szabályozási rendszerek közötti különbségek

26. Mindkét szabályozási rendszer – mind az adólevonások korrekciójának, mind a magáncélú használat adóztatásának rendszere – különböző módon törekszik azonban hasonló céljaik elérésére. Ugyanis bár a Bíróság azonos gazdasági hatást tulajdonított mindkét rendszernek,[8] mind azok feltételei, mind azok jogkövetkezményei eltérnek egymástól.

27. Egyrészt máshol már részletesen kifejtettem, hogy a magáncélú használat adóztatására vonatkozó rendelkezések minősülnek különös rendelkezéseknek az adólevonások korrekciójához képest.[9]

4 — Lásd: Wollny-ítélet (C-72/05, EU:C:2006:573, 35. és 36. pont); lásd továbbá: a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló hatodik tanácsi irányelvre irányuló javaslat (COM(1973) 950 végleges), 7. o. az 5. cikk (3) bekezdésével kapcsolatban, amely a két szabályozási rendszert bizonyos szempontból egymással helyettesíthetőnek véli.

5 — Lásd ebben az értelemben: Centralan Property ítélet (C-63/04, EU:C:2005:773, 57. pont); TETS Haskovo ítélet (C-234/11, EU:C:2012:644, 31. pont); Pactor Vastgoed ítélet (C-622/11, EU:C:2013:649, 34. pont); FIRIN-ítélet (C-107/13, EU:C:2014:151, 50. pont); lásd továbbá a TETS Haskovo ügyre vonatkozó indítványom (C-234/11, EU:C:2012:352, 27. és 28. pont).

6 — A héairányelvnek a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv különböző rendelkezéseinek módosításáról szóló, 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelv (HL 2009. L 10., 14. o.) 1. cikkének 12. pontjával beiktatott 168a. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében kivételt képez újabban a kezdettől fogva vegyesen használt ingatlan magáncélú használatában bekövetkező változás.

7 — Mivel a Lengyel Köztársaság élt a héairányelv 18. cikkének c) pontjában biztosított lehetőséggel, a jelen ügyben nem kell megvizsgálni annak kérdését, hogy a 16. cikk hatálya az említett külön rendelkezés ellenére a tevékenység megszüntetése miatti kivonásokra is kiterjed-e; lásd ezzel kapcsolatban: Fischer és Brandenstein ítélet (C-322/99 és C-323/99, EU:C:2001:280, 87. pont); Jacobs főtanácsnok Fischer és Brandenstein egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-322/99 és C-323/99, EU:C:2000:700, 83. pont).

8 — Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214, 30. pont).

9 — Lásd a van Laarhoven-ügyre vonatkozó indítványom (C-594/10, EU:C:2011:820, 25. pont).

28. Másrészt az adólevonások korrekciója egy a múltba néző korrekciós szabály, míg a magáncélú használat adóztatása a vállalkozás vagyonában a termék beszerzése és a magáncélú használat megkezdése között bekövetkező értékváltozásokat is figyelembe veszi. A héairányelv 74. cikke értelmében ugyanis a kivonás (16. cikk) és a tevékenység megszüntetése (18. cikk c) pont) esetén az adóalap a terméknek a kivonás,[10] illetve a tevékenység megszüntetésének[11] időpontjában megállapított értéke.

29. Ez az ilyen esetekben történő adóztatásnak az adólevonások korrekciójának célján túlmutató céljával magyarázható. Az ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis a héairányelv 16. cikke szerinti adóztatás célja az, hogy egyenlő elbánást biztosítson mind a terméket a vállalkozásából többek között személyes szükségleteire kivonó adóalany, mind a hasonló jellegű terméket vagy szolgáltatást beszerző végső fogyasztó számára.[12] Hasonlóan fogalmaz a Bíróság a héairányelv 18. cikkének c) pontja tekintetében is: az adóztatás célja annak elkerülése, hogy a termékek az adóköteles tevékenység megszűnését követően nem adóztatott végső fogyasztás tárgyát képezzék.[13] Ezáltal azt az adóalanyt, aki saját végső fogyasztásához terméket kap vállalkozásától, ugyanúgy kell terhelnie a héának, mint amikor másik adóalanytól szerez be ilyen terméket. Egyformán kezelendő tehát a harmadik személy általi és a saját részre történő értékesítés.

3. A szabályozási rendszerek párhuzamos alkalmazása

30. E különbségekre tekintettel ezért a két szabályozási rendszert – mint arra már a Bíróság is utalt[14] – párhuzamosan és egymástól függetlenül kell alkalmazni.

31. Mindazonáltal – mint arra már Stix-Hackl főtanácsnok helyesen rámutatott[15] – az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása érdekében szükség van a két rendszer bizonyos fokú összehangolására. Ezen elv szerint el kell kerülni többek között a kettős adóztatást.[16]

32. Ebből például az következik, hogy az adólevonások csak annyiban korrigálhatók valamely terméken végzett munkák esetében, amennyiben e munkák nem váltak már adókötelessé valamely termék kivonásának adóztatása keretében.[17] Az adóalanyt máskülönben kétszeresen terhelné a héa. Ugyanez a helyzet fordítva is: valamely termék kivonása csak annyiban adóztatható, amennyiben beszerzése és fenntartása adólevonásra is jogosított.[18]

33. A jelen ügyben azonban nem követeli meg az adósemlegesség elve, hogy a héairányelv 18. cikkének c) pontja szerinti adóztatásra csak a 187. cikk (1) bekezdése szerinti korrekciós időszak időbeli korlátai között legyen lehetőség. Nem állapítható ugyanis meg kettős adóztatás fennállása.

10 — Fischer és Brandenstein ítélet (C-322/99 és C-323/99, EU:C:2001:280, 80. pont).

11 — Marinov-ítélet (C-142/12, EU:C:2013:292, 33. pont).

12 — Lásd többek között: de Jong-ítélet (C-20/91, EU:C:1992:192, 15. pont); Fischer és Brandenstein ítélet (C-322/99 és C-323/99, EU:C:2001:280, 56. pont); BCR Leasing ítélet (C-438/13, EU:C:2014:2093, 23. pont).

13 — Marinov-ítélet (C-142/12, EU:C:2013:292, 27. pont).

14 — Lásd: Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214, 29. pont); lásd továbbá már: Jacobs főtanácsnok Charles és Charles-Tijmens ügyre vonatkozó indítványa (C-434/03, EU:C:2005:48, 54. pont).

15 — Stix-Hackl főtanácsnok Uudenkaupungin kaupunki ügyre vonatkozó indítványa (C-184/04, EU:C:2005:557, 26. pont).

16 — Lásd: Fischer és Brandenstein ítélet (C-322/99 és C-323/99, EU:C:2001:280, 76. pont); NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440, 40. pont).

17 — Lásd: Fischer és Brandenstein ítélet (C-322/99 és C-323/99, EU:C:2001:280, 95. pont).

18 — Lásd: Fischer és Brandenstein ítélet (C-322/99 és C-323/99, EU:C:2001:280, 74–76. pont); lásd továbbá a héairányelv jelenlegi 74. cikke szerinti adóalap tekintetében: Property Development Company ítélet (C-16/14, EU:C:2015:265, 42. pont).

34. A héairányelv 18. cikkének c) pontja szerinti adóztatásra a rendelkezés szövege szerint csak akkor kerülhet sor, ha a termék beszerzése adólevonásra jogosított. Az tehát a vállalkozás vagyonának minden adótehertől mentes része. Amennyiben azonban a termék a tevékenység megszüntetésekor még rendelkezik bizonyos maradványértékkel, úgy teljes felhasználására még nem került sor a gazdasági tevékenység keretében, és ezt követő magáncélú használatát ezért – első alkalommal – meg kell adóztatni, amennyiben nem jön szóba adómentesség.[19]

35. Ennek körében egyébként elvben ugyanazon adójogi bánásmódról van szó, amely kétségtelenül fennállt volna a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján akkor, ha J. Mateusiak az épületet ugyanebben az időpontban eladta volna. A héairányelv 18. cikkének c) pontja szerinti – a 187. cikk (1) bekezdése szerinti korrekciós időszak lejártától független – adóztatás tehát szintén a héarendszer semlegességét biztosítja annyiban, amennyiben az nem befolyásolja az adóalany gazdasági döntéseit.

VI – **Végkövetkeztetések**

36. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) kérdésére a következőképpen válaszoljon:

A 2006/112/EK irányelv 18. cikkének c) pontja olyan termékekre is alkalmazandó, amelyek esetében ezen irányelv 187. cikkének (1) bekezdése szerint a gazdasági tevékenység megszüntetése időpontjában már lejárt az adólevonások korrekciójára meghatározott időszak.

19 — A jelen esetben a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjára kell gondolni.