EVGENI TANCHEV
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. május 20.[1]

C-45/20. és C-46/20. sz. egyesített ügyek

E
kontra
Finanzamt N (C-45/20),
valamint
Z
kontra
Finanzamt G (C-46/20)

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó – Az előzetesen felszámított adó levonása – A 2009/162/EK tanácsi irányelvvel módosított 2006/112/EK tanácsi irányelv – A 167. és 168a. cikk – Fotovoltaikus berendezés telepítése – Iroda egyébként magántulajdonban álló családi házban történő kialakítása – Ingatlan – Vegyes felhasználású eszközök – Vállalkozás vagyonának körébe vonás – Ellenkező bizonyíték hiányában a magánvagyon körébe vonásra és az ellenkezőre utaló bizonyíték hiányában annak vélelmezésére vonatkozó tagállami határidő uniós joggal való összeegyeztethetősége – Az előzetesen felszámított adó levonásához való jog elvesztése”

1. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által előterjesztett jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a Bíróságnak a tárgyi eszközök,[2] közelebbről pedig a mind vállalkozási, mind magáncélra használt ingatlanok[3] (a továbbiakban: vegyes felhasználású eszközök) adóalany magánvagyona vagy vállalkozási vagyona, vagy a kettő kombinációja körébe vonása (a továbbiakban: rendeltetés) tekintetében kialakított ítélkezési gyakorlatának tisztázására irányulnak. Pontosabban, a kérdések az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot illetően a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv különböző rendelkezéseinek módosításáról szóló, 2009. december 22-i 2009/162/EK tanácsi irányelvvel[4] módosított, a közös

[1] Eredeti nyelv: angol.

[2] Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság feladata a nemzeti jog tükrében meggyőződni arról, hogy a szóban forgó eszközök „tárgyi eszközöknek” minősülnek-e. A héairányelv 189. cikkének a) pontja alapján ugyanis a tagállamok maguk határozhatják meg a „tárgyi eszköz” fogalmát. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy ez a fogalom magában foglalja a gazdasági tevékenység céljára használt olyan eszközöket, amelyek tartós jellegük és értékük tekintetében különböznek, és így a beszerzési költségek általában nem szokásos kiadásoknak minősülnek, hanem azokat több év alatt írják le. Lásd például: 2019. március 27-i Mydibel ítélet (C-201/18, EU:C:2019:254, 23. pont), amely utal a 2012. február 16-i Eon Aset Menidjmunt ítéletre (C-118/11, EU:C:2012:97, 35. pont).

[3] Lásd még az alábbi 35. pontot.

[4] HL 2010. L 10., 14. o.

hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[5] (a továbbiakban: héairányelv) 167. cikke és 168. cikkének a) pontja szerinti, hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog gyakorlásából eredő következményekkel foglalkoznak.

2. A kérdések arra vonatkoznak, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal – különösen a Bíróságnak a 2018. július 25-i Gmina Ryjewo ítéletben[6] hozott határozata tükrében – az, ami a német jogban valójában elévülési határidőnek minősül a rendeltetés német adóhatósággal való közlését illetően, és amelynek lejártát a kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlatában úgy értelmezte, hogy az az előzetesen felszámított adó levonásához való jog elvesztését eredményezi. Úgy tűnik, hogy ugyanez következik a kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlatában szereplő vélelemből, amely szerint kellő ellenkező értelmű információ hiányában a vegyes felhasználású eszközök az adóalany magánvagyona körébe tartoznak.

3. Arra a következtetésre jutottam, hogy az alapügy körülményei között a tagállami jog kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlatában szereplő olyan értelmezése, amely szerint valamely adóalany elveszíti az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot, ha a vegyes felhasználású eszközök rendeltetését nem közli a tagállamok jogában előírt határidőn belül, összeegyeztethetetlen a héairányelv 167. cikkével és 168. cikkének a) pontjával, mivel ellent mond az adósemlegesség és az arányosság elvének, tekintettel arra, hogy az ügy iratai nem utalnak adócsalásban történő aktív részvételre.[7] Ugyanez vonatkozik az adóalany magánvagyona körébe történő bevonás fent említett vélelmezésére, ha az a levonáshoz való jog elvesztését eredményezi.

I. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. A héairányelv 167. cikke a következőképpen szól:

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

5. A héairányelv 168. cikkének a) pontja a következőképpen szól:

„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;

[…]”

[5] HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

[6] C-140/17, EU:C:2018:595 (a továbbiakban: Gmina Ryjewo ítélet).

[7] 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 65–70. pont). Lásd még például: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 39. pont), amely utal a 2016. július 28-i Astone ítéletre (C-332/15, EU:C:2016:614, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még újabban: 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet (C-81/17, EU:C:2018:283, 32–34. és 49–51. pont); 2020. július 2-i Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 37. és 38. pont).

6. A héairányelv 168a. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„(1) Egy adóalany vállalkozásának vagyonát képező, az adóalany által egyrészt a vállalkozási tevékenység céljára, másrészt saját, illetve alkalmazottai általi használatra szolgáló vagy általában vállalkozásidegen célokra is használt ingatlan esetében az ezen ingatlannal kapcsolatos ráfordítások héája a 167., 168., 169. és 173. cikkben foglalt elvekkel összhangban csak a vállalkozási tevékenység céljára való használat arányában vonható le.

A 26. cikkben foglalt rendelkezésektől eltérve, az első albekezdésben említett ingatlanhasználati arányban bekövetkező változásokat a 184–192. cikkben megállapított elvekkel összhangban az érintett tagállamban meghozott előírások szerint kell figyelembe venni.”

7. A héairányelv 250. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„Minden adóalanynak héabevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.”

B. A német jog

8. Az Umsatzsteuergesetz (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény; a továbbiakban: UStG) 15. §-ának (1) bekezdése a következőképpen szól:

„A vállalkozó előzetesen felszámított adóként a következő összegeket vonhatja le:

(1) a törvény alapján olyan termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő adót, amelyet valamely más vállalkozó teljesített a vállalkozása részére. […]”

9. Az UStG 18. §-ának (3) bekezdése a következőképpen szól:

„A vállalkozó az előírt formában köteles a naptári évre vagy adott esetben rövidebb időszakra elektronikus úton adóbevallást benyújtani, amelyben a 16. §. (1)–(4) bekezdésének és a 17. §-nak megfelelően maga számítja ki a fizetendő adót vagy az őt megillető adótöbbletet (adóbevallás). A 16. §. (3) és (4) bekezdésében előirányzott esetekben az adóbevallást a rövidebb adózási időszak lejártát követő egy hónapon belül kell benyújtani. A Finanzamt az indokolatlan nehézségek elkerülése érdekében kérelemre lemondhat az elektronikus benyújtásról. Ilyen esetben a vállalkozó köteles az adóbevallást a hatóság által rendelkezésre bocsátott formanyomtatványon benyújtani és azt kézzel aláírni.”

10. Az Abgabenordnung (adótörvénykönyv) 149. §-a (2) bekezdésének a jogvita idején hatályos változata [8] a következőképpen szól:

„Ellenkező adójogi rendelkezések hiányában az adóévre vagy a törvényben meghatározott időpontra vonatkozó adóbevallásokat legkésőbb az adott adóévet vagy időpontot követő öt hónapon belül be kell nyújtani […]”.

[8] A Németországi Szövetségi Köztársaság írásbeli észrevételei szerint a 2011. november 1-jétől hatályos változat releváns.

II. A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A. C-45/20, E kontra Finanzamt ügy (a továbbiakban: E ügy).

11. Az E ügy felperese állványozással foglalkozó vállalkozást működtet. 2014-ben egy családi ház építésére vonatkozó tervet rakott össze; a családi ház a 2014. július 29-i építészeti terveknek megfelelően 16,57 m^2-es földszinti irodát is magában foglalt. A házat egyébként magáncélra szánták, és összesen 149,75 m^2-es alapterülettel kellett rendelkeznie. A ház, beleértve az iroda építésével kapcsolatos számlákat a 2014 októbere és 2014 novembere közötti időszakban állították ki. [9]

12. E az iroda vonatkozásában nem vonta le arányosan az előzetesen felszámított adót az UStG 18. §-a (2) bekezdésének második mondata alapján 2014. és 2015. évre benyújtandó ideiglenes (havi) bevallásaiban, annak levonását első alkalommal az UStG 18. §-a (3) bekezdésének első mondata alapján csak a 2015. évre vonatkozó héabevallásában érvényesítette. [10] E bevallást a Finanzamt (a továbbiakban: adóhivatal) 2016. szeptember 28-án kapta meg.

13. 2017. április 5-i határozatával az adóhivatal E 2015. évre vonatkozó forgalmi adóját úgy állapította meg, hogy az E álláspontja szerint a szóban forgó iroda szempontjából releváns előzetesen felszámított adónak megfelelő [X] euró levonását nem engedélyezte. Az adóhivatal a 2018. január 17-i határozatával a panaszt mint megalapozatlant elutasította. Az e követeléssel kapcsolatos fellebbezést szintén elutasította. 2018. március 19-i ítéletében a Sächsisches Finanzgericht (szászországi pénzügyi bíróság, Németország) megállapította, hogy az előzetesen felszámított adó kért levonása nem lehetséges, mivel az eszköz vállalkozási vagyon körébe vonása határidőben, azaz 2015. május 31-ig nem történt meg.

14. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat úgy szól, hogy a kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az előzetesen felszámított adó azonnali levonásának elvéből következik, hogy a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jogot a szóban forgó termék beszerzésekor vagy előállításakor kell gyakorolni. [11] Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlata úgy szól, hogy az adóalany a rendeltetést gyakorlati okokból az azt alátámasztó mutatók révén is közölheti. Az UStG 18. §-a (3) bekezdésének megfelelően azonban ezt legkésőbb és véglegesen a beszerzés évére vonatkozó forgalmiadó-bevallásban teheti meg. [12] Ezt az időpontot a kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlatában az adótörvénykönyv 149. §-a (2) bekezdésének megfelelően a záróbevallás benyújtására rendelkezésre álló általános törvényes határidő lejártának napjában határozza meg. Az alapügyben ez az időpont a következő év május 31., azaz 2015. május 31. napjának felelt meg. [13] Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a záró adóbevallás benyújtására rendelkezésre álló határidő meghosszabbítása nem jelenti a rendeltetést alátámasztó bizonyítékok közlésére vonatkozó határidő meghosszabbítását. [14]

[9] A Finanzamt N. írásbeli észrevételei értelmében.

[10] A Finanzamt N. írásbeli észrevételei értelmében.

[11] BFH-Urteile in: BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23; in: BFH/NV 2012, 808, Rz 18; in: BFH/NV 2012, 1828, Rz 28ff.; in: BFH/NV 2013, 266, Rz 38.

[12] BFH-Urteile in: BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 24ff., 34; in: BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 24ff.; in: BFH/NV 2013, 266, Rz 40f; BFH-Beschluss in: BFH/NV 2017, 922, Rz 5, jeweils m.w.N, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

[13] BFH-Urteile in: BFHE 234, 519, BSt1 II2014, 76, Rz 33 ff.; in: BFH/NV 2013, 266, Rz 40f.; in: BFH/NV 2014, 1097, Rz 14;BFH-Beschlüsse in: BFH/NV 2014, 914, Rz 6; in: BFH/NV 2017, 922, Rz 5. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint ez már a következő év július 31. napja.

[14] BFH-Urteile in BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 36 f; in BFH/NV 2012, 808, Rz, 18.

15. E a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott felülvizsgálati kérelmében azzal érvelt, hogy nem volt számára elengedhetetlen, hogy a forgalmiadó-bevallásában közölje az adóhivatallal a rendeltetést alátámasztó további bizonyítékokat, mivel az iroda tényleges, kizárólag vállalkozási célú használatra vonatkozó építészeti terve kellőképpen mutatja annak a vállalkozási vagyon körébe vonását.

B. C-46/20, Z kontra Finanzamt G ügy (a továbbiakban: Z ügy)

16. A Z ügy tárgya az olyan forgalmi adó előzetesen felszámított adóként történő levonása, amely 2014-ben fotovoltaikus berendezés telepítése kapcsán vált esedékessé. A felperes Z a rendszer által termelt villamos energiát részben saját maga használta fel, részben pedig egy energiaszolgáltató közreműködésével betáplálta a villamosenergia-hálózatba. A villamosenergia-hálózatba történő energiaellátásra vonatkozó szerződést a szóban forgó adóévben kötötték, és olyan díjazást írt elő, amelyhez hozzáadták a hozzáadottérték-adót.

17. 2016. február 29-én Z a vitatott adóévre vonatkozóan forgalmiadó-bevallást nyújtott be, és bevallotta az [X] euró összegű előzetesen felszámított adót. Az összeg lényegében a fotovoltaikus berendezés szállítására és telepítésére vonatkozó 2014. szeptember 11-i számlán feltüntetett adóval kapcsolatban előzetesen felszámított adónak felelt meg. Z e berendezésre vonatkozóan semmilyen bevallást nem nyújtott be. Az alperes Finanzamt G eredetileg jóváhagyta a vitatott adóévre vonatkozó forgalmiadó-bevallást.

18. Az adóhivatal külön forgalmiadó-ellenőrzést követően arra az álláspontra helyezkedett, hogy a 2014. szeptember 11-i számlán szereplő előzetesen felszámított adó levonása nem lehetséges. Az adóhivatal álláspontja szerint Z a szóban forgó eszközt nem vonta a vállalkozási vagyona körébe határidőben, azaz 2015. május 31-ig.

19. Az adóhivatal ezért legutóbb a 2017. március 27-i határozattal módosított 2016. november 30-i határozatával forgalmi adót állapított meg Z terhére a vitatott évre vonatkozóan. 2017. május 18-i határozatával elutasította a panaszt, mint ahogy a fellebbezést is. 2018. szeptember 12-i ítéletében a Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württemberg-i pénzügyi bíróság, Németország) megállapította, hogy Z, aki megválaszthatta a szóban forgó fotovoltaikus berendezés rendeltetését, a berendezést nem vonta időben a vállalkozási vagyona körébe. Ez a Finanzgericht (pénzügyi bíróság) számára kötelező ítélkezési gyakorlatból következett (lásd a fenti 14. pontot). Ez a megközelítés a Bíróság későbbi ítélkezési gyakorlata tükrében is érvényes maradt.

20. Z a Finanzgericht (pénzügyi bíróság) eljárásában azzal érvelt, hogy különösen a Bíróság Gmina Ryjewo ítélete tükrében meg kell kérdőjelezni a kérdést előterjesztő bíróságnak a vegyes felhasználású eszközök rendeltetését alátámasztó bizonyítékok rövid határidőn belüli közlésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatát.

21. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat úgy szól, hogy az adóhivatal a panasz tárgyában hozott határozat mellett érvelt, és megjegyezte, hogy a felperes a fotovoltaikus berendezés kereskedelmi célú felhasználását megelőzően nem a forgalmi adóra vonatkozó jogszabályok értelmében vett vállalkozóként járt el, és abban az esetben, amelyben a Bíróság a fent hivatkozott Gmina Ryjewo ügyben meghozta ítéletét, a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog nem állt fenn.

22. Ilyen körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság úgy határozott, hogy a C-45/20. sz. ügyben és a C-46/20. sz. ügyben is felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontjával az olyan nemzeti ítélkezési gyakorlat, amely a szolgáltatás beszerzése tekintetében a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog fennállása esetén kizárja az adólevonási jogot, amennyiben az éves forgalmiadó-bevallás benyújtására nyitva álló törvényes határidő lejártáig nem közöltek a rendeltetésről szóló, az adóhatóság számára felismerhető döntést?

2) Ellentétes-e a [2006/112 irányelv] 168. cikkének a) pontjával az olyan nemzeti ítélkezési gyakorlat, amely szerint feltételezni kell a magánvagyon körébe történő bevonást, illetve erre vonatkozó vélelem áll fenn, amennyiben a vállalkozás vagyonának körébe vonáshoz nincs (elegendő) bizonyíték?”

23. A Bíróság írásbeli kérdéseket intézett a Németországi Szövetségi Köztársasághoz és a Bizottsághoz. A Németországi Szövetségi Köztársaság 2020. december 14-én, a Bizottság pedig 2020. december 16-án válaszolt.

24. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéssel kapcsolatban a Finanzamt N (az E ügyet illetően), a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő. Tárgyalás megtartására nem került sor.

III. Előzetes észrevételek

25. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban felvetett kérdéseknek az alábbi sorrendben történő megválaszolását javaslom.

26. Az elsőként vizsgálandó kérdésnek szükségképpen annak kell lennie, hogy mind E, mind pedig Z rendelkezett-e az előzetesen felszámított adó levonásához való joggal a szóban forgó vegyes felhasználású eszközök, jelesül az E ügyben egy ház, a Z ügyben pedig fotovoltaikus berendezés beszerzésekor. Ez az értékelés közvetlenül kapcsolódik a rendeltetéshez, mivel – amint arra a Németországi Szövetségi Köztársaság írásbeli észrevételeiben rámutatott – az előzetesen felszámított adó levonhatósága attól függ, hogy a szóban forgó adóalany hogyan használta fel az érintett vegyes felhasználású eszközöket. [15]

27. Másrészt, amint azt a Németországi Szövetségi Köztársaság írásbeli észrevételeiben szintén előadta, az alapjogvita elbírálása szempontjából az is kulcsfontosságú, hogy a vegyes felhasználású eszközöket illetően a rendeltetés felismerhető módon történő meghatározása anyagi jogi vagy alaki feltételnek minősül-e az uniós héajogban. Ennek oka, hogy az anyagi jogi feltételektől eltérően valamely alaki feltételnek az adóalany általi be nem tartása esetén az adóalany szükségszerűen veszíti el az előzetesen felszámított adó levonásához való jogától. [16] Amint azt az alábbiakban kifejtem, arra a következtetésre jutottam, hogy a rendeltetés felismerhető módon történő meghatározása a vegyes felhasználású eszközök után előzetesen felszámított adó

[15] Például: 2012. március 22-i Klub ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163, 38. és 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[16] Például: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 30–33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még például: 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 60–63. pont); 2017. november 15-i Geissel és Butin ítélet (C-374/16 és C-375/16, EU:C:2017:867, 40. pont).

levonásához való jog anyagi jogi feltétele, amelyet azonban a rendeltetést objektíven alátámasztó bizonyítékok révén lehet megállapítani. Az ítélkezési gyakorlat értelmében eddig az adóalanyoknak a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog gyakorlásáról nem kellett külön e célt szolgáló bevallást benyújtaniuk a tagállamok adóhatóságaihoz. E pontban a rendeltetés nemzeti adóhatóságok számára felismerhető módon történő meghatározására rendelkezésre álló határidő meghatározásával kapcsolatban a tagállamokat megillető mérlegelési mozgástér terjedelmével is foglalkozom.

28. Harmadszor, e kérdések vizsgálatát követően megválaszolom az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket.

29. A Gmina Ryjewo ítélet relevanciáját illetően fontos megjegyezni, hogy a Gmina Ryjewo ítélet tárgyát nem i. a vegyes felhasználású tárgyi eszközök teljes egészében a vállalkozás vagyonának körébe vonásából, ii. azok teljes egészében a magánvagyon körében tartásából, ezzel annak a héa rendszeréből való teljes kizárásából, vagy iii. csak a tényleges szakmai használattal érintett hányadnak a vállalkozásba való beviteléből eredő következmények képezik. [17]

30. A Gmina Ryjewo ítélet tárgyát inkább azok a következmények képezték, amelyek abból eredtek, hogy az ingatlant valamely önkormányzat először nem adóköteles ügyletekhez, később pedig adóköteles ügyletekhez használta fel, és hogy ez milyen következményekkel járt az ezen ingatlan építése során előzetesen felszámított adó levonását illetően. Következésképpen egyetértek a Finanzamt N írásbeli észrevételeiben kifejtett érvekkel, amelyek szerint a jogirodalomban fellelhető álláspontokkal ellentétben a Gmina Ryjewo ítélet nem támasztja alá azt az álláspontot, amely szerint annak meghatározásához, hogy az adóalany e minőségében jár-e el, már nincs szükség a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog vegyes felhasználású eszközök tekintetében való gyakorlására.

31. A Gmina Ryjewo ítélet és az alapügy tárgya közötti eltérések miatt írásbeli észrevételeiben mind a Németországi Szövetségi Köztársaság, mind pedig a Finanzamt N a Gmina Ryjewo ítélet alapügy kimenetelére gyakorolt hatásának minimalizálása mellett érvelt. Csak annyit jegyzek meg, hogy a jelen indítványban annyiban utalok a Gmina Ryjewo ítéletre, amennyiben az releváns a jelen ügyben elbírálandó jogkérdés szempontjából.

IV. Értékelés

A. A levonáshoz való jog fennállása

32. A héairányelv 167. cikke jelenti a kiindulópontot az ítélkezési gyakorlatban. A 167. cikk értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. Alapvetően az alapján dönthető el, hogy fennáll-e adólevonási jog, hogy ezen időpontban a személy milyen minőségben jár el. [18]

[17] 2009. április 23-i Puffer ítélet (C-460/07, EU:C:2009:254, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még például: 2012. február 16-i Eon Aset Menidjmunt ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 53. pont); 2015. július 9-i Trgovina Prizma ítélet (C-331/14, EU:C:2015:456, 20. pont).

[18] Kokott főtanácsnok Gmina Ryjewo ügyre vonatkozó indítványa (C-140/17, EU:C:2018:273, 28. pont), amely utal az 1991. július 11-i Lennartz ítéletre (C-97/90, EU:C:1991:315, 8. és 9. pont); 2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet (C-672/16, EU:C:2018:134, 35. pont); 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214, 38. pont).

33. A héairányelv 168. cikke a) pontjának értelmében az e jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalanynak utóbb adóköteles tevékenységéhez kell felhasználnia, és e termékeket vagy szolgáltatásokat előbb más adóalanynak kell értékesítenie, illetve nyújtania.[19] Mivel úgy tűnik, hogy mind a szóban forgó irodát, mind pedig a fotovoltaikus berendezést szakmai célokra használták fel, e feltétel akkor teljesül, ha azokat előbb más adóalany értékesítette.[20]

34. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a teljes egészében a magánvagyon körébe vont eszközökre tekintettel az előzetesen felszámított adó nem vonható le.[21] A vegyes felhasználású eszközök részben vállalkozási vagyon körébe vonása esetén részleges adólevonási jog áll fenn. Az a rész, amelyet nem a vállalkozás körébe tartozó adóköteles szolgáltatásnyújtásra vagy termékértékesítésre használnak fel, nem tartozik a héarendszer hatálya alá, és nem vehető figyelembe a 2006/112 irányelv 168. cikke a) pontjának alkalmazása során.[22] Ha azonban a vegyes felhasználású eszközöket teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vonják, az előzetesen felszámított adó teljes összege levonható.[23] Ha az adóalany úgy dönt, hogy a részben adóköteles üzleti tevékenység céljára, részben magáncélra használt eszközt a vállalkozás vagyona körébe vont eszköznek tekinti, jogosult teljes mértékben és azonnal levonni az eszköz beszerzése után előzetesen felszámított adót.[24]

35. Mindazonáltal a héairányelvnek a 2009/162 irányelv általi jelentős módosítása, jelesül a 168a. cikk releváns a jelen ügy szempontjából. Ahogyan az a fenti 6. pontból kitűnik, az ingatlanhoz kapcsolódó kiadásokat terhelő héa csak abban a részben vonható le, amelyben az ingatlant az adóalany vállalkozása céljára használja fel. Bár ennek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, úgy tűnik, hogy mind az E ügyben szereplő, házon belüli iroda, mind pedig a Z ügyben szereplő fotovoltaikus berendezés ingatlannak minősül.[25]

36. Az alapügy felperesei az előzetesen felszámított adót mindenesetre részlegesen kívánták levonni tekintettel arra, hogy a vegyes felhasználású eszközöket részben a vállalkozási vagyon körébe vonták. Az E ügyben az érvényesített levonás részleges, mivel csak a házban lévő irodához kapcsolódik. A Z ügyben az érvényesített levonás részleges, mivel a fotovoltaikus berendezésre tekintettel érvényesített levonás azzal arányos és ahhoz kapcsolódik, hogy az milyen mértékben szolgál gazdasági célokat.[26]

37. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, aki azon, objektív tényezőkkel alátámasztott szándékkal teljesít beruházási kiadásokat, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységet gyakoroljon, adóalanynak kell tekinteni.[27] Emlékeztetni

[19] 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 40. pont), amely utal a 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítéletre (C-277/14, EU:C:2015:719, 28. pont).

[20] Ezzel az ügy iratai közvetlenül nem foglalkoznak. Ugyanakkor nem vitatott, hogy E és Z is megfizette a szóban forgó termékek után előzetesen felszámított adót.

[21] Például: 2001. március 8-i Bakcsi ítélet (C-415/98, EU:C:2001:136, 27. pont). A földterülettel összefüggésben lásd: 2015. július 9-i Trgovina Prizma ítélet (C-331/14, EU:C:2015:456, 21. pont).

[22] 1995. október 4-i Armbrecht ítélet (C-291/92, EU:C:1995:304, 28. pont).

[23] 2012. március 22-i Klub ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[24] Például: 2013. július 18-i Medicom és Maison Patrice Alard ítélet (C-210/11 és C-211/11, EU:C:2013:479, 24. pont).

[25] A 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2013. október 7-i 1042/2013/EU tanácsi végrehajtási rendelettel (HL 2013. L 284., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (átdolgozás) (HL 2011. L 77., 1. o.) 13b. cikke. Lásd még például: 2012. november 15-i Leichenich ítélet (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] A vegyes felhasználású eszközökre tekintettel történő megosztás jelentőségéről lásd: 2019. május 8-i Związek Gmin Zagłębia Miedziowego ítélet (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 20. pont).

kell arra, hogy a héairányelv 168. cikke értelmében a héa akkor vonható le, ha az adóalany a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel. Adóalanyi minőségében eljárva tehát az adóalany ezen irányelv 167. és azt követő cikkeinek értelmében jogosult az általa megvalósítani tervezett és a levonáshoz való jogot keletkeztető ügyletek szükségletei tekintetében végzett beruházások költségei után fizetendő vagy megfizetett héa levonására. A héairányelv 63. és 167. cikkének megfelelően e levonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, azaz a termékértékesítéskor. [28]

38. Ugyanakkor álláspontom szerint az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az alapügy szempontjából releváns két esetben az adóalany valójában nem *köteles* a levonáshoz való jog keletkezését követően azonnal levonni az előzetesen felszámított adót. Egyrészt, bár a Finanzamt N és a Németországi Szövetségi Köztársaság helyesen állítja, hogy a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az adólevonási jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül, [29] ez nem jelenti azt, hogy az uniós jog értelmében a tagállamok minden körülmények között ténylegesen megvonhatják az adólevonási jogot abban az esetben, ha az adóalany nem tartja be a tagállam joga által a levonási jog gyakorlására vonatkozó kérelem adóhatósághoz történő benyújtására előírt határidőt, különösen ha nem áll rendelkezésre csalásra utaló bizonyíték. [30] Ezt az alábbi 50–60. pontban tovább részletezem.

39. Másrészt, ahogyan azzal a Bizottság az írásbeli észrevételeiben érvelt, az előzetesen felszámított adó levonása iránti kérelem adóhatósághoz történő benyújtása nem elengedhetetlen annak bizonyításához, hogy a szóban forgó vegyes felhasználású eszközök beszerzésének időpontjában gyakorolták a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jogot.

40. Az a kérdés, hogy az adóalany e minőségében járt-e el valamely gazdasági tevékenység érdekében (a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése), ténybeli kérdés, amelyet az ügy valamennyi körülményére figyelemmel kell értékelni, amelyek közé tartozik az érintett eszköz jellege, valamint a megszerzése és az adóalany gazdasági tevékenysége céljából történő felhasználása között eltelt idő. A kérdést előterjesztő bíróság feladata ennek megítélése. [31]

41. Ami fontos, a Bíróság a Gmina Ryjewo ítéletben megállapította, hogy „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 hallgatólagos” [32]. Ahogyan azt már említettem, a Bíróság így értelmezte a „gazdasági tevékenység” héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésében szereplő fogalmát a Gmina Ryjewo ügyben, amelyben a levonási jogot tárgyi eszköz rendeltetésének nem gazdasági célúról gazdasági célúra való módosításával összefüggésben kívánták gyakorolni. [33] Mivel a levonási jog megtagadása kivételt képez az e jog jelentette alapelv alkalmazása alól, [34] a Gmina Ryjewo ítéletben rögzített elvnek a

[28] Uo., amely utal a 2012. november 29-i Gran Via Moineşti ítéletre (C-257/11, EU:C:2012:759, 27. pont), valamint a 2012. március 22-i Klub ítéletre (C-153/11, EU:C:2012:163, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[29] Például: 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 44. pont).

[30] 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 65–70. pont). Lásd még például: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 39. pont), amely utal a 2016. július 28-i Astone ítéletre (C-332/15, EU:C:2016:614, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még újabban: 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet (C-81/17, EU:C:2018:283, 32–34. és 49–51. pont); 2020. július 2-i Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 37. és 38. pont).

[31] 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 21. pont), amely a 2012. március 22-i Klub ítéletre utal (C-153/11, EU:C:2012:163, 40. és 41. pont). Lásd még például: 2001. március 8-i Bakcsi ítélet (C-415/98, EU:C:2001:136, 29. pont).

[32] 2018. július 25-i Gmina Ryjewo ítélet (C-140/17, EU:C:2018:595, 47. pont).

[33] A fenti 30. pont.

[34] Lásd még az alábbi 58. pontot.

hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog gyakorlásának megállapítása során is érvényesülnie kell. Egyetértek a Bizottsággal azon érvelésével, hogy ez az értelmezés az egyetlen olyan értelmezés, amely megfelel az „adóalanyként” végzett beszerzésnek az ítélkezési gyakorlatban kialakított tág fogalmának.[35]

42. Ennélfogva azt kell meghatározni, hogy E és Z az érintett tárgyi eszközöket azzal az objektív tényezőkkel alátámasztott szándékkal szerezte-e be vagy állította elő, hogy gazdasági tevékenységet folytasson, és következésképpen a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalanyi minőségben járt el.[36] A konkrét beszerzési ügylet közvetlen és azonnali kapcsolatban áll-e a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel?[37]

43. Bár ennek eldöntése a kérdést előterjesztő bíróság feladata, az ügy irataiban semmi nem utal arra, hogy ne állna fenn a szükséges kapcsolat az E ügyben az iroda megépítését[38] vagy a Z ügyben a fotovoltaikus berendezést illetően, tekintettel a szóban forgó ügyleteknek[39] az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban leírt objektív tartalmára. Az eszközök beszerzése és az adóalany gazdasági tevékenysége céljából történő felhasználása között eltelt idő viszonylag rövid volt. A szóban forgó iroda és a fotovoltaikus berendezés is jellegénél fogva e célra alkalmas eszköz volt.[40] Az alapügy szempontjából még fontosabb, az, hogy az előzetesen felszámított adó levonása iránti kérelmet nem nyújtottak be azonnal az adóhatósághoz, nem meghatározó annak megállapítása során, hogy a beszerzés időpontjában fennállt-e a levonási jog, habár a kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adólevonási jogra való hivatkozás komolyan arra utal, hogy az eszközöket a vállalkozás vagyona körébe vonták.[41]

44. Így az, hogy E nem tüntette fel az irodát az ideiglenes adóbevallásokban, önmagában nem képezi akadályát az előzetesen felszámított adó levonásához való jog gyakorlásának. Ezenkívül a Bíróság ítélkezési gyakorlata sem támaszt alá közvetlenül a német jog szerinti olyan feltételt, hogy az E vagy Z helyzetében lévő felperes aktívan jelentse be a beszerzéskor a rendeltetést még akkor is, ha az előzetesen felszámított adót a termékek beszerzési időszakára vonatkozó héabevallást *követően* kívánja levonni. A Gmina Ryjewo ítéletben hozott döntés tükrében olyan tényezőkről van szó, amelyek objektíven bizonyítják a vállalkozási vagyon körébe vonásra vonatkozó döntés létezését, mivel e döntés szükséges annak meghatározásához, hogy a héa a vegyes felhasználású eszközök tekintetében levonható-e.[42] A levonás beszerzési időszakra vonatkozó héabevallásban

35 Gmina Ryjewo ítélet (54. pont).

36 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 23. pont).

37 Uo., 27. pont, amely utal a 2009. október 29-i AB SKF ítéletre (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. pont). Ahogyan azt a Bíróság a 2012. február 16-i Eon Aset Menidjmunt ítéletében (C-118/11, EU:C:2012:97, 45. és 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) megjegyezte, „a terméknek vagy a szolgáltatásnak a vállalkozás gazdasági tevékenység körébe tartozó ügylet érdekében történő felhasználásán alapuló kritérium aszerint változik, hogy szolgáltatás vagy tárgyi eszköz megszerzéséről van szó” (45. pont). A levonáshoz való jog mindenesetre fennáll, „amennyiben az igénybe vett szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei” (47. pont). A szükséges kapcsolat fennállását illetően lásd még: a 2019. május 8-i Związek Gmin Zagłębia Miedziowego ítélet (C-566/17, EU:C:2019:390, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Az E ügy ugyanis hasonló a Bíróság által a 2005. április 21-i HE ítéletben (C-25/03, EU:C:2005:241, 52. pont) vizsgált ügyhöz.

39 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 29. pont), amely utal a 2013. február 21-i Becker ítéletre (C-104/12, EU:C:2013:99, 22., 23. és 33. pont).

40 Ami az iroda megépítését és a fotovoltaikus berendezés beszerzését illeti, az ügy irataiból nem tűnik ki, hogy E vagy Z magánszemély minőségében járt volna el. Lásd például: 2015. július 9-i Trgovina Prizma ítélet (C-331/14, EU:C:2015:456, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 BFH-Urteile in: BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz23; in: BFH/NV 2013, 266, Rz 37; BFH-Beschluss vom 20.09.2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3.

42 Ugyanakkor megjegyzendő, hogy a tagállamok bizonyítási szabályai nem áshatják alá az uniós jog hatékony érvényesülését, és tiszteletben kell tartaniuk az uniós jog, különösen az Európai Unió Alapjogi Chartája által biztosított jogokat. Lásd például: 2020. június 4-i C. F. (Adóellenőrzés) ítélet (C-430/19, EU:C:2020:429, 45. pont), amely utal a 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítéletre (C-189/18, EU:C:2019:861, 37. pont).

történő érvényesítése bizonyíthatja a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog gyakorlását,[43] de a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében egyáltalán nem kötelező. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az E ügyben az iroda tényleges használatára vonatkozó tervek, valamint a Z ügyben a fotovoltaikus berendezés szállítására és telepítésére vonatkozó 2014. szeptember 11-i számla a rendelkezésére álló egyéb tényállási elemekkel együtt elegendő-e a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog gyakorlásának objektív bizonyításához.

45. E megközelítés tiszteletben tartja a korrekcióra és adólevonásra vonatkozó héaszabályok alapjait is. Megjegyzendő, hogy „a levonások korrekciós időszakai önmagukban nem befolyásolják a héalevonáshoz való jog keletkezését […], amelyet […] kizárólag az érdekeltnek az érintett termék beszerzésekor fennálló minősége határoz meg.”[44] Az adólevonások módosítására vonatkozó szabályok célja az adólevonás pontos összegének, és így az adó semlegességének biztosítása.[45] A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis az adólevonási jog gyakorlásának részletes szabályai az alaki követelmények és feltételek közé tartoznak.[46]

46. Végül, amint azt a fenti 21. pontban említettem, a Finanzgericht kétségét fejezte ki azzal kapcsolatban, hogy Z a fotovoltaikus berendezés beszerzésének időpontjában vállalkozóként járt-e el, és a Gmina Ryjewo ítélet tükrében megkérdőjelezi Z adólevonási jogát. A fotovoltaikus berendezést azonban Z – legalábbis részben – adóköteles értékesítési ügyleteihez használta fel, a befektetést gazdasági tevékenység végzése céljából valósította meg, és a levonás az általa végezni kívánt ügyletek célját szolgálta (a fenti 37. pont). Ezenkívül a Gmina Ryjewo ítélet – ahelyett, hogy Z „adóalanyként” történő besorolása lehetőségének korlátozására utalna – az „adóalany” kifejezés nagyvonalú értelmezését támasztja alá.[47]

47. Következésképpen, bár a kérdést előterjesztő bíróság feladata a fent hivatkozott jogelvek tükrében történő vizsgálat, úgy tűnik, hogy E jogosult volt az előzetesen felszámított adó részleges levonására a szóban forgó iroda beszerzésekor, ahogyan Z is a fotovoltaikus berendezés beszerzésekor.

B. A rendeltetés felismerhető módon történő meghatározása mint anyagi jogi vagy alaki feltétel és a rendeltetés adóhatósággal való közlésének határideje

1. A rendeltetés felismerhető módon történő meghatározása

48. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a tagállam adóhatóságának rendelkeznie kell az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adott ügyben megfizetett előzetesen felszámított adó levonásához való jog anyagi jogi feltételei – az alaki feltételek vele szemben felrótt nemteljesítése ellenére – teljesültek-e.[48] Ahogyan azt fentebb kifejtettem, a rendeltetés alapvető fontosságú az adólevonási jog fennállásának megállapításához. Az nem csak az

[43] Ahogyan arra a Németországi Szövetségi Köztársaság az írásbeli észrevételeiben rámutat, a Bíróság így határozott az 1991. július 11-i Lennartz ítéletben (C-97/90, EU:C:1991:315, 26. pont).

[44] 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 36. pont), amely utal az 1991. július 11-i Lennartz ítéletre (C-97/90, EU:C:1991:315, 8. és 20. pont).

[45] Például: 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214, 26. pont).

[46] Lásd például: 2017. október 19-i Paper Consult ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775, 40. pont).

[47] 2018. július 25-i ítélet (C-140/17, EU:C:2018:595, 54. és 55. pont).

[48] 2018. március 7-i Dobre ítélet (C-159/17, EU:C:2018:161, 38. pont).

ellenőrzés alaki feltétele.[49] Nyilvántartási és bevallási kötelezettségnek sem minősül.[50] Épp ellenkezőleg, rendeltetés felismerhető módon történő meghatározásának hiánya azzal jár, hogy nem lehet bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést,[51] mivel maga a rendeltetés határozza meg, hogy egyáltalán lehetséges-e a vegyes felhasználású eszközök után előzetesen felszámított adó levonása, valamint a levonás terjedelmét.

49. Következésképpen – amint azzal a Finanzamt N írásbeli észrevételeiben érvelt – a rendeltetés felismerhető módon történő meghatározása anyagi jogi feltétel, de kiemelendő, hogy az előzetesen felszámított adónak a beszerzés szempontjából releváns héabevallási időszakban történő levonása a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog gyakorlását igazoló körülmények közül pusztán egy, bár potenciálisan meghatározó körülmény.[52] Hasonlóképpen, az ilyen bevallás hiánya nem feltétlenül zárja ki a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog gyakorlásának tényét.

2. A rendeltetés közlésének határidejéről

50. Az adóhatóságnak rendelkeznie kell az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy a megfizetett előzetesen felszámított héa levonásához való jogot megalapozó anyagi jogi feltételek teljesültek, ennek ellenőrzése pedig a kérdést előterjesztő bíróság feladata.[53] Mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany – mint a szóban forgó ügyletek címzettje – köteles-e héát fizetni, ez utóbbinak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik.[54]

51. Ennélfogva kérdésként vetődik fel, hogy a szóban forgó határidő előírása, a kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlata alapján a levonáshoz való jog ebből következő elvesztése, valamint a vállalkozás vagyona körébe vonásra vonatkozó bizonyíték hiányában a magánvagyon körébe vonás kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlatában szereplő vélelme, ilyen joghatással járó kiegészítő feltételeknek minősülnek-e.

52. A héairányelv 167. és 179. cikke értelmében a levonási jogot főszabály szerint ugyanazon időszak alatt kell gyakorolni, mint amelynek során e jog keletkezett, azaz akkor, amikor az adófizetési kötelezettség keletkezett.[55] A héairányelv 180. és 182. cikke értelmében ugyanakkor az adóalany számára engedélyezhető a levonás ezen időszakon túl is, feltéve azonban, hogy a nemzeti szabályozásban előírt feltételeket és eljárásokat betartja.[56]

[49] Lásd: 2018. március 7-i Dobre ítélet (C-159/17, EU:C:2018:161, 32. pont).

[50] Uo., 34. pont.

[51] Uo., 35. pont, amely utal a 2016. július 28-i Astone ítéletre (C-332/15, EU:C:2016:614, 46. pont).

[52] A fenti 44. pont.

[53] 2018. szeptember 12-i Siemens Gamesa Renewable Energy România ítélet (C-69/17, EU:C:2018:703, 43. pont).

[54] 2018. augusztus 7-i TGE Gas Engineering ítélet (C-16/17, EU:C:2018:647, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd hasonlóképpen például: 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[55] 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 31. pont).

[56] Uo., 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat. A Bíróság a 2019. március 27-i Mydibel ítéletben (C-201/18, EU:C:2019:254, 22. pont) megjegyezte, hogy „[a héairányelv] 187. cikke előír bizonyos részletes szabályokat a tárgyi eszközökre vonatkozó héalevonás korrekciója tekintetében. Többek között az említett irányelv 187. cikkének (1) bekezdéséből az következik, hogy az ilyen tárgyi eszközök esetében a korrekció ötéves időtartamot ölel fel, amely időszakot tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok esetén legfeljebb húsz évre lehet kiterjeszteni.”

53. Az ítélkezési gyakorlatból már kitűnik, hogy az uniós jogban a jogbiztonság biztosítása érdekében elfogadott, hogy – a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség követelményének sérelme nélkül – a tagállamok olyan határidőket vezessenek be, amelyeken belül az előzetesen felszámított héa levonása megengedett.[57] A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy a 2014. évi héabevallásra tekintettel a rendeltetés közlésére rendelkezésre álló 2015. május 31-i határidő, amely valójában az előzetesen felszámított adó levonásához való jog gyakorlására rendelkezésre álló határidőnek minősül, megfelel-e a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvének.

54. A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján a tényleges érvényesülés elvére tekintettel az elévülési idő teljes időtartamát kell figyelembe venni, és a tagállamok bíróságai kötelesek megvizsgálni, hogy ez az elévülési idő gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehézzé teszi-e az előzetesen felszámított adó levonásához való jog gyakorlását.[58]

55. Mivel a rendeltetésre vonatkozó döntés hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog gyakorlását objektíve alátámasztó körülmények adóhatósággal 2015. május 31-ig való közlésének elmulasztása miatt az előzetesen felszámított adó levonásához való jog nem vész el teljes egészében a tagállam joga alapján, a szóban forgó elévülési idő látszólag nem kifogásolható az uniós jog szempontjából.[59]

56. Az ítélkezési gyakorlatban ugyanakkor az is megállapítást nyert, hogy az a tény, hogy az adóalanynak a nyilvántartási és bevallási kötelezettségei megszegését a levonási jog megtagadásával szankcionálják, egyértelműen meghaladja azt a mértéket, amely szükséges azon célkitűzés eléréséhez, hogy biztosítani lehessen e kötelezettségek megfelelő alkalmazását, mivel az uniós jog nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy adott esetben a jogsértés súlyosságával arányos bírságot vagy pénzbüntetést szabjanak ki[60] a levonáshoz való jog megszüntetésének arányos alternatívájaként.

57. Végeredményben a tagállam intézkedése nem sértheti túlzottan a héasemlegesség elvét.[61] Pontosabban, arra az esetre, ha az adócsalás elkövetése vagy az állami költségvetés sérelme nem vetődik fel, a Bíróság megállapította, hogy figyelemmel a levonási jognak a közös héarendszerben betöltött döntő jelentőségére, a levonási jognak az adó határidőn túli bevallása esetén történő elvesztése aránytalannak tűnik.[62] A héa késedelmes megfizetése önmagában nem tekinthető csalásnak.[63] Ilyen körülmények között a közigazgatási pénzügyi szankció kivetése[64] vagy a késedelmi kamat fizetése[65] megfelelő válasz lehet.

[57] Uo., 33–38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat. Lásd még például: 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet (C-81/17, EU:C:2018:283, 38. pont); 2020. július 2-i Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 32. pont).

[58] 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 52. és 58. pont); 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet (C-81/17, EU:C:2018:283, 38. és 41. pont). Lásd még például: 2020. július 2-i Terracult ítélet (C-835/18, EU:C:2020:520, 32. pont).

[59] Ez abban az esetben helytálló, ha a tagállamok által meghatározott határidők „nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a héa levonásához való jogot”. Lásd: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204, 48. pont).

[60] 2018. szeptember 12-i Siemens Gamesa Renewable Energy România ítélet (C-69/17, EU:C:2018:703, 37. pont), amely utal a 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítéletre (C-183/14, EU:C:2015:454, 63. pont) és a 2018. március 7-i Dobre ítéletre (C-159/17, EU:C:2018:161, 34. pont). Lásd még például: 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 47. és 48. pont).

[61] 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. pont).

[62] 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 65–70. pont). Lásd még: 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet (C-81/17, EU:C:2018:283, 51. pont). Vö.: 2017. október 19-i Paper Consult ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775, 43. pont).

[63] 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 74. pont). Lásd még: 2017. október 19-i Paper Consult ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775, 56. pont), amelyben a Bíróság megállapította, hogy amennyiben „törvény által előírt adóbevallás benyújtásának hiánya adócsalás gyanúját keltheti, nem bizonyítja minden kétséget kizáróan héacsalás fennállását”.

[64] 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet (C-81/17, EU:C:2018:283, 49. pont).

[65] 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 75. pont).

58. A Bíróság azt is megállapította, hogy mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az illetékes adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa a csalás vagy visszaélés megállapításához szükséges objektív körülmények fennállását. Ezt követően a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényezők fennállását.[66] Ilyen bizonyíték nem szerepel az ügy irataiban.

59. Más lenne a helyzet, ha a 2015. május 31-i határidő megsértése azt eredményezné, hogy nem lehetne teljesíteni a vállalkozás vagyona körébe való részleges bevonást objektíve alátámasztó bizonyítékok anyagi jogi feltételét.[67] Amennyiben viszont a rendeltetést a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog gyakorlását objektíve alátámasztó, kellő bizonyíték révén közölték az adóhatósággal az E ügyben 2016. szeptember 28-án, míg a Z ügyben 2016. február 29-én, a héalevonás anyagi jogi feltételei valóban teljesülhetnek.[68] Ezenkívül E és Z késedelmének időtartama sem minősíthető közigazgatási szempontból kezelhetetlennek. E-nek az előzetesen felszámított adó levonása iránti kérelmét a Finanzamt 2016. szeptember 28-án kapta kézhez, azaz 16 hónappal a 2015. május 31-i határidő lejártát követően, míg Z 2016. február 29-én, 9 hónappal a 2015. május 31-i határidő lejártát követően nyújtott be forgalmiadó-bevallást.

60. A teljesség kedvéért hozzá lehet tenni, hogy az arányosság elvének tiszteletben tartásával és a semlegesség elvére gyakorolt túlzott hatással kapcsolatban kétségek merülhetnek fel a kérdést előterjesztő bíróságnak a jelen indítvány 14. pontjában említett azon ítélkezési gyakorlatát illetően is, amely szerint az éves bevallás benyújtási határidejének meghosszabbítása nem minősül a vegyes felhasználású eszközökkel rendeltetésének közlésére rendelkezésre álló határidő meghosszabbításának. Ez az egyenértékűség elve alapján is megkérdőjelezhető.

V. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adandó válaszok

61. Arra a következtetésre jutottam, hogy az alapügy körülményei között az olyan nemzeti ítélkezési gyakorlat, amely a szolgáltatás beszerzése tekintetében a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog fennállása esetén kizárja az adólevonási jogot, amennyiben az éves forgalmiadó-bevallás benyújtására nyitva álló törvényes határidő lejártáig nem tájékoztatták az adóhatóságot a rendeltetésről szóló, az adóhatóság számára felismerhető döntésről, összeegyeztethetetlen a héairányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontjával. Szükségképpen ugyanez vonatkozik a vegyes felhasználású eszközök magánvagyon körébe vonásának vélelmére, amely esetben a szankció szintén a levonáshoz való jog elvesztése.

62. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a levonásra vonatkozó jogosultság a héarendszer elválaszthatatlan része, és főszabály szerint nem korlátozható. 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

[66] 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 39. pont), amely utal a 2016. július 28-i Astone ítéletre (C-332/15, EU:C:2016:614, 52. pont).

[67] A héalevonást kérelmező adóalanynak kell bizonyítania, hogy megfelel az igénybevételhez előírt feltételeknek. Az adóhatóságok tehát magától az adóalanytól követelhetik a kért levonás biztosításához általuk szükségesnek tartott igazolásokat. Lásd: 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[68] Ez különbözik attól a helyzettől, amelyet a Vădan ügyre vonatkozó indítványomban (C-664/16, EU:C:2018:346, lásd többek között: 80. pont) vizsgáltam, amelyben a számlák megőrzése miatt nem lehet bizonyítani az anyagi jogi feltételeknek való megfelelést.

valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek.[69]

63. A héairányelv 273. cikke értelmében a tagállamok intézkedéseket fogadhatnak el a héa teljes összegének a beszedése és a csalás elleni küzdelem érdekében, azonban ezeknek az intézkedéseknek meg kell felelniük az arányosság és a semlegesség elvének,[70] és nem kérdőjelezhetik meg szisztematikusan a héa levonásához való jogot.[71]

64. Végül, figyelembe véve, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban elsődlegesen arra keresi a választ, hogy az ítélkezési gyakorlata összeegyeztethető-e az uniós jog releváns elveivel, emlékeztetni kell arra, hogy az összhangban álló értelmezés követelménye a nemzeti bíróságok azon kötelezettségével jár, hogy adott esetben módosítaniuk kell az állandó ítélkezési gyakorlatot, amennyiben az a nemzeti jognak az uniós joggal összeegyeztethetetlen értelmezésén alapul.[72]

VI. Végkövetkeztetés

65. Ennélfogva azt javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

„1. Az alapügy körülményei között az olyan nemzeti ítélkezési gyakorlat, amely a szolgáltatás beszerzése tekintetében a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog fennállása esetén kizárja az adólevonási jogot, amennyiben az éves forgalmiadó-bevallás benyújtására nyitva álló törvényes határidő lejártáig nem tájékoztatták az adóhatóságot a rendeltetésről szóló, az adóhatóság számára felismerhető döntésről, összeegyeztethetetlen a 2009. december 22-i 2009/162/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontjával.

2. Az alapügy körülményei között az olyan nemzeti ítélkezési gyakorlat, amely szerint feltételezni kell a magánvagyon körébe történő bevonást, illetve erre vonatkozó vélelem áll fenn, amennyiben a vállalkozás vagyonának körébe vonáshoz nincs (elegendő) bizonyíték, összeegyeztethetetlen a 2009/162 tanácsi irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjával.”

[69] 2017. április 26-i Farkas ítélet (C-564/15, EU:C:2017:302, 42–43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még például: 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 37–39. pont); 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet (C-81/17, EU:C:2018:283, 32–34. pont); 2018. november 21-i Fontana ítélet (C-648/16, EU:C:2018:932, 39–40. pont).

[70] 2018. november 21-i Fontana ítélet (C-648/16, EU:C:2018:932, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[71] 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[72] Például: 2020. március 4-i Telecom Italia ítélet (C-34/19, EU:C:2020:148, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).