A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2020. november 12.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Az előzetesen felszámított adó levonása – Az eredetileg tervezett tevékenységről való lemondás – Az előzetesen felszámított héa levonásainak korrekciója – Ingatlanokkal kapcsolatos tevékenység”

A C-734/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunalul Bucureşti (bukaresti törvényszék, Románia) a Bírósághoz 2019. október 4-én érkezett, 2019. szeptember 27-i határozatával terjesztett elő

az **ITH Comercial Timişoara SRL**

és

az **Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti**,

az **Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: N. Wahl tanácselnök, F. Biltgen (előadó) és L. S. Rossi bírák,

főtanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a román kormány képviseletében E. Gane és A. Rotăreanu, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és A. Armenia, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

* Az eljárás nyelve: román.

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.; a továbbiakban: héairányelv) 28., 167., 168., 184. és 185. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az ITH Comercial Timişoara SRL (a továbbiakban: ITH) és az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (nemzeti adóhatóság – bukaresti regionális költségvetési főigazgatóság, Románia), valamint az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (nemzeti adóhatóság – bukaresti regionális költségvetési főigazgatóság – az 1. kerület költségvetési hivatala, Románia) között olyan ingatlanprojektekhez kapcsolódó költségek után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (héa) tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amelyek végül nem valósultak meg.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése előírja:

„»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.”

4 A héairányelv 28. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Azt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna.”

5 A héairányelv 63. cikkének szövege a következő:

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

6 A héairányelv 167. cikke kimondja:

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

7 A héairányelv 168. cikke értelmében:

„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;

b) a 18. cikk a) pontja és [a] 27. cikk értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő HÉA-t;

c) a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉA-t;

d) a 21. és 22. cikkel összhangban Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő HÉA-t;

e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉÁ-t.”

8 A héairányelv 184. cikke előírja:

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

9 A héairányelv 185. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) 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.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint a 16. cikkben említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében azonban a tagállamok megkövetelhetik a korrekciót.”

A román jog

Az adózás rendjéről szóló törvény

10 A Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (az adózás rendjéről szóló 571/2003. sz. törvény; a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 125[1] cikke (1) bekezdésének 28. pontja értelmében a beszedett adó „az adóalany által teljesített adóköteles termékértékesítéseket és/vagy szolgáltatásnyújtásokat, valamint azon ügyleteket terhelő adó, amelyek megfizetésére az adóalany a 150–151[1] cikk alapján köteles”.

11 Az adózás rendjéről szóló törvény 126. cikkének szövege a következő:

„(1) Az adó szempontjából Romániában adóköteles tevékenységeknek minősülnek azok a tevékenységek, amelyek egyidejűleg teljesítik a következő feltételeket:

a) a 128–130. cikk értelmében vett héaköteles, ellenérték fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, vagy ezekkel egyenértékű ügyletek;

b) a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a 132–133. cikk rendelkezései értelmében Romániát kell tekinteni;

c) a termékértékesítést vagy a szolgáltatásnyújtást a 127. cikk (1) bekezdésében meghatározott adóalany ilyen minőségében teljesíti;

d) a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás a 127. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági ügyletek valamelyikének eredménye.”

12 Az adózás rendjéről szóló törvény 128. cikkének (1) bekezdése szerint „termékértékesítés a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

13 Az adózás rendjéről szóló törvény 129. cikke kimondja:

„(1) „Szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem minősül az 128. cikkben meghatározottak szerinti termékértékesítésnek.

(2) Azt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha a szóban forgó szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna.

(3) A szolgáltatásnyújtások közé tartoznak az alábbi ügyletek:

a) termékek lízingszerződés keretében történő bérbeadása vagy rendelkezésre bocsátása.

[…]”

14 Az adózás rendjéről szóló törvény 145. cikkének (2) bekezdése előírja:

„Minden adóalany jogosult a beszerzéseket terhelő héa levonására, ha ez utóbbiakat a következő tevékenységek céljára használják fel:

a) adóköteles tevékenységek

[…]”

15 Az adózás rendjéről szóló törvény 148. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben a saját részre történő termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók, az eredeti adólevonás korrekciójára van szükség a következő esetekben:

a) az érvényesített adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt;

b) amennyiben az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a bevallás benyújtását követően módosultak, ideértve a 138. cikkben foglalt eseteket;

c) az adóalany elveszíti a nem értékesített ingó vagyontárgyak és fel nem használt szolgáltatások után fizetendő adó levonásához való jogot olyan események megvalósulása esetén, mint a jogszabálymódosítás, a tevékenység tárgyában bekövetkező változás, a adólevonásra jogosító ügyletekhez, majd pedig az adólevonásra nem jogosító ügyletekhez kapcsolódó termékek és szolgáltatások felosztása, a vagyontárgyak tekintetében felmerülő leltárhiány."

16 Az adózás rendjéről szóló törvény 150. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„A [héa] megfizetésére, amennyiben ezen adót a jelen cím rendelkezései alapján kell megfizetni, azon adóalany köteles, aki termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, azon esetek kivételével, amikor az adó megfizetésére a 160. cikk (2)–(6) bekezdésével összhangban a vevő vagy az igénybe vevő köteles."

Az adózás rendjéről szóló törvény végrehajtási szabályai

17 A 2016. január 6-i Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (az adózás rendjéről szóló 227/2015. sz. törvény végrehajtási szabályai) 30. pontja kimondja:

„Amennyiben a szerződést annak lejárta előtt megszüntetik, nem levonható kiadásnak minősül azon használatba vett tárgyi eszközök vagy immateriális javak értéke, amelyeket a jóváhagyás vagy a megszüntető határozat alapján befejezetlenül hagytak, és amelyeket kivontak a leltárból annak érdekében, hogy a költségoldalon szerepeltessék azokat, valamint a koncesszióba, bérbe vagy kezelésbe adott, helyhez kötött beruházások maradványértéke, amennyiben azok értékesítés vagy leselejtezés útján nem kerülnek felhasználásra."

18 A módosított, 2004. január 22-i adózás rendjéről szóló törvény végrehajtási szabályainak az említett törvény 145. cikkének (2) bekezdését végrehajtó 45. pontja (6) bekezdése értelmében:

„A folyamatban lévő, a beruházási munkálatok teljesítésével való felhagyásra vonatkozó határozat alapján befejezetlenül hagyott befektetett eszközök esetében, amelyeket kivontak a leltárból annak érdekében, hogy a költségoldalon szerepeltessék azokat, az adóalanynak az adózás rendjéről szóló törvény 145. cikke (2) bekezdése alapján gyakorolt levonási joga – függetlenül attól, hogy e befektetett eszközöket változatlan formában vagy leselejtezésüket követően átruházták-e, vagy sem – fennmaradhat, ha – amint az az 1998. január 15-i Ghent Coal Terminal ítéletből (C-37/95, EU:C:1998:1) következik – az adóalany az akaratától független körülmények folytán gazdasági tevékenysége keretében soha nem használja fel e termékeket/nem veszi igénybe e szolgáltatásokat. Amint az az 1996. február 29-i INZO ítéletből (C-110/94, EU:C:1996:67) következik, a levonáshoz való jog más olyan helyzetekben is fennmaradhat, amelyekben a megszerzett terméket/igénybe vett szolgáltatást, amely után e jogot az adózás rendjéről szóló törvény 145. cikke (2) bekezdésének megfelelően gyakorolják, az adóalany akaratától független, objektív okokból nem az adóalany gazdasági tevékenységéhez használják fel. Valamely földterületnek a rajta álló épületekkel együtt történő megvásárlása esetén az adóalany levonhatja az e vásárlásra eső [héát], ideértve a lebontásra váró épületekre eső adót is, amennyiben objektív elemekkel bizonyítja arra irányuló szándékát, hogy azon földterületet, amelyen az épületek álltak, továbbra is adóköteles ügyletekkel összefüggésben, például más, adóköteles ügyletekre szánt épületek felépítése használja, amint az a 2012. november 29-i Gran Via Moineşti ítéletből (C-257/11, EU:C:2012:759) következik."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19 2006-ban és 2007-ben az ITH ingatlan-adásvételi szerződéseket, valamint harmadik felekkel megállapodásokat kötött, és két beruházási projektet indított, amelyek több olyan épület felépítését foglalták magukban, amelyek tekintetében bizonyos engedélyekre volt szükség.

20 Közelebbről, az ITH 2006-ban egy földterületet és több régi épületet vásárolt meg egy felvonókat gyártó társaságtól. Az ITH részéről ezen ingatlanvásárlásra egy olyan irodaépület és bevásárlóközpont építésére irányuló projekt megvalósítása érdekében került sor, amelyeket később bérbe kívánt adni (a továbbiakban: első projekt). Az ITH megállapodott a felvonógyártóval, hogy olyan gyártási területet keres és alakít ki, amelyet legalább tíz évig bérbe ad a részére. Így az ITH 2007-ben egyrészt lépéseket tett e projekttel összefüggésben annak érdekében, hogy engedélyt szerezzen a meglévő épületek lebontására, valamint az irodaépület és a bevásárlóközpont megépítésére, másrészt elindította a „Dragomireşti Vale” elnevezésű projektet (a továbbiakban: második projekt), amely a felvonógyártónak szánt azon gyártási terület kialakítására vonatkozott, amelynek bérbeadása tekintetében az ITH élt az adókötelessé tétel választásának jogával, miközben tanácsadói szerződéseket kötött az építési engedély megszerzéséhez, és már megkezdődtek a terület kijelölésére irányuló munkálatok.

21 A tevékenységekhez kapcsolódó kiadásokat a könyvelésben a „folyamatban lévő beruházások” között szerepeltették, az ITH pedig élt az arra eső héa levonásához való jogával. Ezután, többek között a 2008-ban kialakult gazdasági válság következtében a két projektet először felfüggesztették, majd, ezt követően, az azokkal összefüggő beruházásokat a 2015-ös pénzügyi évre vonatkozó kiadásként elszámolták és nyilvántartásba vették.

22 A 2009-ben és 2013-ban lefolytatott adóellenőrzés keretében, amelyek a 2006 márciusától 2012 júniusáig tartó időszakra vonatkoztak, az adóhatóság megállapította, hogy az érintett időszak vonatkozásában a héa helyesen került levonásra és beszedésre, és hogy a gazdasági és pénzügyi helyzet nem tette lehetővé az ITH által tervezett beruházási projekt folytatását.

23 Egy 2016-ban lefolytatott és a 2012 júliusa és 2016 júniusa közötti időszakra vonatkozó adóellenőrzés keretében az adóhatóság megállapította, hogy az ITH nem helyesen vonta le és szedte be a két projektet terhelő héát, és e társaság terhére 239 734 román lej (RON) (hozzávetőleg 49 316 euró) összegű héakülönbözetet állapított meg.

24 Az adóhatóság lényegében úgy ítélte meg, hogy el kell utasítani a héalevonáshoz való jogot, mivel az ITH már az első projekt megkezdésekor tudomással bírt olyan körülményekről, amelyek megakadályozhatták annak megvalósítását, mivel már jóváhagytak egy helyi településfejlesztési tervet, és az ITH vállalta az ezen településfejlesztési tervnek a projektjével való megsértéséből eredő kockázatokat.

25 A második projektet illetően az adóhatóság azt az álláspontot képviselte, hogy a szolgáltatásokat az ITH a felvonógyártó javára vette igénybe, átminősítve ezzel az ügyletet oly módon, hogy a bizományosi mechanizmus alkalmazható legyen. Ily módon az ITH-nak valamennyi költségek tovább kellett volna számláznia a felvonógyártó részére, és be kellett volna szednie az e költségek után fizetendő héát.

26 Mivel a vizsgálati jelentés alapján kibocsátott adómegállapító határozattal szembeni közigazgatási panaszt elutasították, az ITH a Tribunalul Bucureştihez (bukaresti törvényszék, Románia) fordult arra hivatkozva, hogy az adóhatározat ellentétes a héairányelvvel.

27 Az alapeljárás alperesei a maguk részéről azt állítják, hogy az ITH-nak tudomása volt azokról a körülményekről, amelyek a projektek megvalósulásának elmaradásához vezethettek, és vállalta is az ezekből eredő kockázatokat, közelebbről pedig, a második projektet illetően a héát azon szerződő féltől kellett volna beszedni, akinek a javára a beszerzéseket teljesítették.

28 E körülmények között a Tribunalul Bucureşti (bukaresti törvényszék) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) a) Ellentétes-e a [2006/112 irányelv] rendelkezéseivel, különösen 167. cikkével és 168. cikkével, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével, a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvével és az adósemlegesség elvével az, ha az adóalanynak az a joga, hogy levonja az általa valamely

adóztatandó ügylet teljesítéséhez történő felhasználás szándékával végzett beruházás egyes költségeit terhelő héát, megszűnik abban az esetben, ha később lemond az előirányzott beruházásról?

b) Ugyanezen előírások és elvek lehetővé teszik-e vagy azokkal ellentétes az, ha a [beruházásról való lemondás] esetén a levonáshoz való jog olyan körülmények között is vita tárgyát alkotja, amelyek eltérnek azon körülményektől, mintha az adóalany visszaélést vagy adókikerülést követett volna el?

c) Ellentétes-e ugyanezekkel az előírásokkal és elvekkel az olyan értelmezés, amely szerint azok a körülmények, amelyek között a levonáshoz való jog a [beruházásról való lemondás] esetén vita tárgyát alkothatja, a következőket foglalják magukban:

– azon utólagos kockázat megvalósulása, hogy a beruházás elmaradhat, amelyet az adóalany a beruházási költségek felmerülésének időpontjában ismert, mint például azt a tényt, hogy valamely hatóság nem hagyta jóvá a szóban forgó beruházás megvalósításához szükséges városfejlesztési tervet;

– a gazdasági körülmények időközben bekövetkező olyan változását, amelynek következtében az előirányzott beruházás már nem rendelkezik a megkezdése napján fennálló jövedelmezőséggel?

d) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelvet] és az általános uniós jogelveket, hogy a [beruházásról való lemondás] esetén:

– a levonási jog vitatását igazoló visszaélést vagy adókikerülést vélelmezni kell, vagy azt az adóhatóságnak kell bizonyítani;

– a visszaélés vagy adókikerülés bizonyítása megdönthető vélelemmel történhet, vagy ahhoz objektív bizonyítási eszközök szükségesek?

e) A [2006/112 irányelv] és az általános uniós jogelvek lehetővé teszik-e vagy kizárják-e azt, ha a [beruházásról való lemondás] esetén vizsgálni kell, hogy a levonási jog vitatásának tényét igazoló visszaélést vagy adókikerülést vesznek figyelembe, amikor is az adóalany semmilyen célra, következésképpen tisztán magáncélokra sem tudja felhasználni azokat a termékeket és szolgáltatásokat, amelyek után a héát levonta?

f) Úgy kell-e értelmezni [2006/112 irányelvet] és az általános uniós jogelveket, hogy a [beruházásról való lemondás] esetén a beruházási költségeknek az adóalanynál történő felmerülését követően bekövetkező körülmények – például i. gazdasági válság bekövetkezése vagy ii. azon utólagos kockázat megvalósulása, hogy a beruházás elmaradhat, amelyet az adóalany a beruházási költségek felmerülésének időpontjában ismert, (mint például azt a tényt, hogy valamely hatóság nem hagyta jóvá a szóban forgó beruházás megvalósításához szükséges), illetve iii. a beruházás jövedelmezőségére vonatkozó becslések módosulása – az adóalany akaratán kívül álló olyan körülményeknek minősülnek, amelyek figyelembe vehetők az adóalany jóhiszeműségének megállapításánál?

g) Úgy kell-e értelmezni [2006/112 irányelv] rendelkezéseit, különösen a 184. és 185. cikket, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét, a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét és az adósemlegesség elvét, hogy a beruházásról való lemondás héakorrekciót tesz szükségessé?

Másképpen megfogalmazva, a beruházásról való lemondás esetén az adóalany által valamely adóztatandó ügylet teljesítéséhez történő felhasználás szándékával végzett beruházás egyes költségeit terhelő héa levonásához való jog a héakorrekció mechanizmusa révén válhat-e vita tárgyává?

h) Ellentétes-e a [2006/112 irányelvvel] az olyan nemzeti szabályozás, amely […] előírja, hogy az elmaradt beruházásokat terhelő héa levonásához való jog kizárólag a Bíróság két ítéletére szűkszavúan történő utalással hivatkozott két esetben őrizhető meg: i. az Európai Unió Bíróságának a Belgische Staat kontra Ghent Coal Terminal NV ítéletben (C-37/95 ügy) tett megállapítása szerint akkor, ha az adóalany a gazdasági tevékenységéhez az akaratától független

körülmények miatt nem használja fel soha a szóban forgó termékeket/szolgáltatásokat, valamint ii. az Európai Unió Bíróságának az Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) kontra belga állam ítéletében (C-110/94 ügy) tett megállapítása szerint olyan más esetekben, amelyekben az adóalany az akaratától független [objektív] indokokból nem használta fel a gazdasági tevékenységéhez azokat a beszerzett termékeket/igénybe vett szolgáltatásokat, amelyekkel kapcsolatban a levonáshoz való jogot gyakorolta?

i) A [2006/112 irányelvvel], a jogbiztonság és a bizalomvédelem [elvével] ellentétes[-e] az, ha az adóhatóságok visszavonják a korábbi adóellenőrzési jelentésekben vagy közigazgatási jogorvoslatok tárgyában hozott korábbi határozatokban szereplő olyan megállapításokat:

– amelyek szerint a magánszemély valamely adóztatandó ügylet teljesítéséhez történő felhasználás szándékával szerzett be termékeket és vett igénybe szolgáltatásokat;

– amelyek szerint valamely beruházási projekt felfüggesztését vagy az arról való lemondást az adóalany akaratán kívül álló, meghatározott körülmény okozta?

2) a) A [2006/112 irányelvvel], és különösen a[nnak] 28. cikk[ével] ellentétes[-e] az, ha a bizományos jogintézményének mechanizmusa [képviselet nélküli] megbízási szerződésen kívül is alkalmazásra kerül?

b) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelv] előírásait, különösen a 28. cikkét, hogy a bizományos jogintézménye alkalmazható akkor, ha az adóalany, amely valamely épületet azzal a céllal kivitelez egy másik jogi személy igényeinek és a tevékenységével kapcsolatos követelményeinek megfelelően, hogy megőrizze az épület tulajdonjogát, és azt a kivitelezés befejezésekor csak bérbe adja e másik jogi személynek?

c) Úgy kell-e értelmezni ugyanezeket az előírásokat, hogy a korábban leírt helyzetben a kivitelezőnek azzal a jogi személlyel szemben kell kiszámláznia az épület kivitelezésére vonatkozó beruházási költségeket, amelynek majd bérbe adja az épületet, a héát pedig ez utóbbi jogi személytől kell beszednie?

d) Úgy kell-e értelmezni ugyanezeket az előírásokat, hogy a korábban leírt helyzetben a kivitelező[nek] akkor kell kiszámláznia a beruházási költségeket és beszednie vonatkozó héát, ha a kivitelezési munkákkal amiatt hagy fel véglegesen, hogy drasztikusan visszaesik annak a személynek a gazdasági tevékenysége, amelynek az épületet bérbe kellett volna adnia, és a visszaesést ez utóbbi személy küszöbön álló fizetésképtelensége idézi elő?

e) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelvet] és az általános uniós jogelveket, hogy az adóhatóságok az adóalany által megkötött szerződések feltételeire tekintet nélkül akkor is átminősíthetik az általa teljesített ügyleteket, ha a szóban forgó szerződések nem színlelt szerződések?

f) A [2006/112 irányelvvel], különösen pedig a jogbiztonság és a bizalomvédelem elv[ével] ellentétes[-e] az, ha az adóhatóságok visszavonják az adóalany korábbi adóellenőrzési jelentésekben vagy közigazgatási jogorvoslatok tárgyában hozott korábbi határozatokban megállapított héalevonáshoz való jogát?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdés a)–i) pontjáról

29 Első kérdésének a)-i) pontjával a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 167., 168., 184. és 185. cikkét, hogy azon termékek – a jelen ügyben ingatlanok – és szolgáltatások után előzetesen felszámított héa tekintetében, amelyeket annak érdekében szereztek be, illetve vettek igénybe, hogy azokat adóköteles tevékenységekhez használják fel, fennmarad a levonáshoz való jog, amennyiben lemondanak az eredetileg tervezett beruházási projektekről, vagy ilyen esetben korrigálni kell ezen héát.

30 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a levonási jog érvényesítéséhez egyrészt szükséges, hogy az érintett személy a héairányelv értelmében „adóalanynak” minősüljön, másrészt hogy az érintett termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel (2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Meg kell állapítani, hogy az alapügyben az ITH jogalanyisága nem tűnik vitatottnak.

31 Ezenkívül a héairányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. Következésképpen kizárólag az alapján dönthető el, hogy fennáll-e adólevonási jog, hogy ezen időpontban a személy milyen minőségben jár el (lásd ebben az értelemben: 2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 A Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően, ha az adóhatóság a vállalkozás által nyújtott információk alapján elismerte ez utóbbi adóalanyiságát, e jogállást később főszabály szerint – a csalás vagy visszaélés esetét kivéve – nem lehet visszaható hatállyal azért visszavonni, mert bizonyos események bekövetkeztek vagy elmaradtak (2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Így a héarendszer, ebből következően pedig a levonási mechanizmus alkalmazását az határozza meg, hogy a terméket vagy a szolgáltatást az adóalany e minőségében eljárva szerezte-e be, illetve vette-e igénybe. A termék vagy a szolgáltatások felhasználása vagy tervezett felhasználása csak az adóalanyt a héairányelv 168. cikke alapján megillető eredeti levonás mértékét, illetve a későbbi időszakok folyamán elvégzendő esetleges módosítások terjedelmét határozza meg, azonban nem érinti az adólevonási jog keletkezését (2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 E tekintetben a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy az adólevonási jog főszabály szerint továbbra is fennmarad, még ha az adóalany a levonás alapját képező említett termékeket és szolgáltatásokat később akaratán kívül álló okokból nem is használta fel adóköteles tevékenységei keretében (2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Ami az adóalany akaratán kívül álló okokat illeti, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy nem az adóhatóság feladata azon indokok megalapozottságának az értékelése, amelyek valamely adóalanyt arra késztetnek, hogy feladja az eredetileg tervezett gazdasági tevékenységét, mivel a héa közös rendszere valamennyi gazdasági tevékenység adóterhe tekintetében, azok céljától és eredményétől függetlenül, biztosítja a tökéletes semlegességet, feltéve, hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd különösen: 1985. február 14-i Rompelman ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 19. pont; 2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 23. pont).

36 Az a feltételezés, amely szerint az adóalany akaratán kívül álló okok fennállása nem bizonyítható olyan helyzetben, amelyben ezen adóalany tudta, hogy a szóban forgó beruházás megvalósításához szükséges településrendezési terv hatóság általi jóváhagyásából vagy a gazdasági körülmények változása miatt a beruházási projekt jövedelmezőségének csökkenéséből fakadóan fennáll a kockázata annak, hogy a tervezett tevékenység nem valósulhat meg, nem fogadható el, mivel a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a héairányelv ilyen értelmezése ellentétes lenne a vállalkozások adóterhének tekintetében fennálló héasemlegesség elvével. Ugyanis ez a hasonló beruházási tevékenységek adójogi bánásmódja tekintetében indokolatlan különbségekhez vezethet a már adóköteles tevékenységeket folytató vállalkozások, és az olyan vállalkozások között, amelyek beruházásokon keresztül adóköteles ügyletek forrását képező tevékenységekbe kívánnak belefogni. Hasonlóképpen, önkényes eltérések keletkeznének e két utóbbi vállalkozás között, ha a levonások végleges elfogadása azon kérdéstől függne, hogy az ilyen beruházások adóköteles ügyletekhez vezetnek-e, vagy sem (lásd különösen: 1996.

február 29-i INZO ítélet, C-110/94, EU:C:1996:67, 22. pont; 2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 43. pont; 2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 25. pont).

37 Ily módon elegendő, hogy az adóalany szándéka ténylegesen a szóban forgó termékek és/vagy szolgáltatások azon gazdasági tevékenységek megvalósításához való felhasználására irányuljon, amelyek tekintetében a levonási jogát gyakorolja (lásd különösen: 1985. február 14-i Rompelman ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 24. pont; 1996. február 29-i INZO ítélet, C-110/94, EU:C:1996:67, 17. pont; 2000. június 8-i Breitsohl ítélet, C-400/98, EU:C:2000:304, 39. pont; 2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 18. pont).

38 Kétségtelen, hogy az adóhatóság kérheti az adóalanytól annak bizonyítását, hogy szándékát objektív körülmények támasztják alá, csalás vagy visszaélés esetén pedig, amelyben például az érintett személy úgy tett, mintha valamely gazdasági tevékenységet kívánna folytatni, de valójában a magánvagyona körében kívánt olyan termékeket szerezni, amelyek tekintetében adólevonásra volt lehetőség, az adóhatóság visszamenőleg követelheti ezen összegeket azon az alapon, hogy az adólevonásra valótlan tartalmú adóbevallás alapján került sor (lásd különösen: 1985. február 14-i Rompelman ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 24. pont; 1996. február 29-i INZO ítélet, C-110/94, EU:C:1996:67, 23. és 24. pont; 2000. június 8-i Breitsohl ítélet, C-400/98, EU:C:2000:304, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Ugyanakkor, jóllehet az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a héairányelv által elismert és támogatott célnak minősül (lásd különösen: 2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 51. pont), ez a lehetőség nem vezetheti az adóhatóság arra, hogy a beruházástól való elállás esetén olyan bizonyítási módokat állapítson meg, mint a joggal való visszaélés vagy csalás fennállásának vélelme, amely gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tenné a héalevonási jog adóalanyok általi gyakorlását, amely jog a közös héarendszer egyik alapelvét képezi.

40 A jelen ügyben egyrészt meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből nem tűnik ki, hogy az ITH részéről csalárd magatartás vagy csalás kockázata állna fenn, fenntartva, hogy e kérdés vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, amely kizárólagos hatáskörrel rendelkezik az alapügy tényállásának értékelésére. Másrészt az sem tűnik továbbá vitatottnak, hogy az ITH eredeti szándékát, amely az alapügyben szóban forgó termékeknek és szolgáltatásoknak az adóköteles ügyleteihez való felhasználására irányult, objektív körülmények erősítik meg.

41 Azon kérdést illetően, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben az előzetesen felszámított héa tekintetében korrekciót kell-e végezni, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 184–187. cikkében szabályozott korrekciós mechanizmus szerves részét képezi az ezen irányelvben foglalt héalevonási rendszernek. E mechanizmus célja, hogy a héa semlegességének biztosítása érdekében elősegítse a levonások pontosságát, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységhez használják. Annak célja így továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között (2020. július 9-i Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler ítélet, C-374/19, EU:C:2020:546, 20. pont).

42 A közös héarendszerben ugyanis kizárólag az adóalanyok által az adóköteles ügyleteikhez használt termékek vagy igénybe vett szolgáltatások vonatkozásában előzetesen felszámított adó vonható le. Az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással. Ha az adóalany által beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységhez használják, nem kerül sor sem az adó áthárítására, sem az előzetesen felszámított adó levonására (2020. július 9-i Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler ítélet, C-374/19, EU:C:2020:546, 21. pont).

43 A Bíróság ezen túlmenően pontosította, hogy amennyiben az adóalany az adóköteles tevékenységei keretében akaratán kívül álló okokból nem használja fel az említett, levonás alapját képező termékeket és szolgáltatásokat, nem elegendő az említett irányelv 185. cikke értelmében vett „módosulások” fennállásának megállapításához, hogy valamely ingatlan az arra vonatkozó bérleti szerződés felmondását követően a tulajdonosának akaratán kívül álló okok miatt áll üresen, még akkor sem, ha bizonyították, hogy ez utóbbinak továbbra is szándékában áll ezen lakás adóköteles tevékenységéhez való felhasználása, és e célból megteszi a szükséges lépéseket, mivel az a korrekciók területén alkalmazandó rendelkezéseken keresztül a levonási jog korlátozásához vezet (lásd ebben az értelemben: 2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 47. pont).

44 A jelen ítélet 41. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett szoros és közvetlen kapcsolat, amelynek az előzetesen felszámított adó levonásához való jog és a tervezett adóköteles tevékenységek megvalósítása között fenn kell állnia, csak akkor szűnik meg, ha az adóalanynak már nem áll szándékában a szóban forgó termékek és szolgáltatások adóköteles értékesítési ügyletekhez való felhasználása, vagy azokat adómentes ügyletekhez használta fel.

45 Ebből következően, jóllehet – amint az az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik – az adóalanynak továbbra is szándékában áll a beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások adóköteles ügyletek megvalósításához való felhasználása, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, nem lehet úgy tekinteni, hogy a héalevonás összegének a héairányelv 185. cikke értelmében vett meghatározásakor figyelembe vett tényezők utólagos módosulása következett be. Az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzet tehát az előzetesen felszámított héa korrekciója tekintetében nem tartozhat ezen irányelv 184. és 185. cikkének hatálya alá.

46 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdés a)–i) pontjára azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 167., 168., 184. és 185. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azon termékek – a jelen ügyben ingatlanok – és szolgáltatások után előzetesen felszámított héa tekintetében, amelyeket annak érdekében szereztek be, illetve vettek igénybe, hogy azokat adóköteles tevékenységekhez használják fel, fennmarad a levonáshoz való jog, amennyiben az adóalany akaratán kívül álló okokból lemondanak az eredetileg tervezett beruházási projektekről, és hogy nem kell korrigálni e héát, ha az adóalanynak továbbra is szándékában áll az említett termékek valamely adóköteles tevékenységhez való felhasználása.

A második kérdés a)-f) pontjáról

47 Második kérdésének a)–f) pontjával a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvet, és különösen annak 28. cikkét, hogy képviselet nélküli megbízási szerződés hiányában a bizományosi mechanizmus alkalmazandó abban az esetben, ha valamely adóalany egy épület felépítését valamely olyan másik személy igényeinek és szükségleteinek megfelelően valósítja meg, aki feltételezhetően bérbe veszi az említett épületet.

48 E kérdés megválaszolása érdekében először is emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevétele a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye (2018. november 22-i MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet, C-295/17, EU:C:2018:942, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 Továbbá a héairányelv 28. cikke, amelynek értemében azon adóalany esetében, amely a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, vélelmezni kell, hogy az adott szolgáltatásokat maga vette igénybe és nyújtotta, felállítja az egymást követően nyújtott két azonos szolgáltatás jogi fikcióját. E vélelem alapján a gazdasági szereplőt, amely a szolgáltatásnyújtásban közvetít, és egyúttal bizományosnak minősül, úgy kell tekinteni, mint aki – azt megelőzően, hogy később személyesen nyújtja a szóban forgó szolgáltatásokat az ügyfélnek – előzetesen megkapta a

szóban forgó szolgáltatásokat a megbízónak minősülő vállalkozástól, amelynek érdekében tevékenykedik (2017. május 4-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet, C-274/15, EU:C:2017:333, 85. és 86. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 Végül a Bíróság azt is kimondta, hogy ugyanezen gondolatmenetet kell követni a héairányelv 14. cikke (2) bekezdése c) pontjának megfelelően a termékek bizományi szerződés alapján történő megszerzésére is, amely rendelkezés szintén ezen irányelv „Adóköteles ügyletek” címet viselő IV. címe alá tartozik. E rendelkezés tehát létrehozza azt a jogi fikciót, hogy egymást követően két azonos termékértékesítést teljesítenek, amelyek a héa hatálya alá tartoznak (2017. május 4-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet, C-274/15, EU:C:2017:333, 88. pont).

51 Ebből következően két feltételnek kell teljesülnie ahhoz, hogy e rendelkezések alkalmazhatók legyenek, nevezetesen, egyrészt, hogy olyan megbízásnak kell fennállnia, amelynek végrehajtása során a bizományos a megbízó javára termékértékesítésben és/vagy szolgáltatásnyújtásban vesz részt, valamint másrészt, hogy a bizományos által beszerzett termékeknek és/vagy igénybe vett szolgáltatásoknak, valamint a megbízó részére értékesített termékeknek és/vagy nyújtott szolgáltatásoknak azonosnak kell lenniük.

52 Ami az első feltételt illeti, amelyet a kérdést előterjesztő bíróság külön is említ, meg kell állapítani, hogy a héairányelv kétségtelenül nem írja elő, hogy a szóban forgó megbízást milyen formában, írásban vagy szóban kell rögzíteni. Ugyanakkor, mivel ezen irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja kifejezetten használja a „szerződés” kifejezést, és mivel az említett irányelv 28. cikke kimondja, hogy az adóalanynak „harmadik személyek megbízásából” kell eljárnia, meg kell állapítani, hogy a bizományos és a megbízó között az érintett megbízás megadására irányuló megállapodásnak kell fennállnia.

53 Márpedig a Bírósághoz benyújtott iratokból nem tűnik ki, hogy az alapügyben lett volna ilyen megállapodás. Ugyanakkor végső soron az előtte folyamatban lévő eljárás tényállásának értékelésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező, kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy valóban ez a helyzet áll-e fenn.

54 Ami a második, a szóban forgó ügyletek azonosságára vonatkozó feltételt illeti, elegendő annak megállapítása, hogy mind a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja, mind a 28. cikke előírja, hogy a bizományos által kapott termékeket és/vagy a részére nyújtott szolgáltatásokat át kell adni a megbízónak. Ez nemcsak azt jelenti, hogy – amint az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik – a szóban forgó ügyletek között azonosság áll fenn, hanem azt is, hogy adott esetben az ahhoz kapcsolódó tulajdonjog-átruházásra is sor kerül.

55 Márpedig az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben, amelyet az jellemez, hogy egy adóalany a saját nevében és saját, nem pedig valamely harmadik személy javára szerez be termékeket és vesz igénybe szolgáltatásokat annak érdekében, hogy egy adott ügyfél egyedi igényeihez igazodó szolgáltatásokat nyújthasson, a jelen ítélet 48. pontjában meghatározott második feltétel nyilvánvalóan nem teljesül, mivel az állítólagos bizományos és az állítólagos megbízó között nem került sor a tulajdonjog átruházására.

56 A fenti megfontolások összességére tekintettel, a második kérdés a)–f) pontjára azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet, és különösen annak 28. cikkét úgy kell értelmezni, hogy képviselet nélküli megbízási szerződés hiányában a bizományosi mechanizmus nem alkalmazandó abban az esetben, ha valamely adóalany egy épület felépítését valamely olyan másik személy igényeinek és szükségleteinek megfelelően valósítja meg, aki feltételezhetően bérbe veszi az említett épületet.

A költségekről

57 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167., 168., 184. és 185. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azon termékek – a jelen ügyben ingatlanok – és szolgáltatások után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (héa) tekintetében, amelyeket annak érdekében szereztek be, illetve vettek igénybe, hogy azokat adóköteles tevékenységekhez használják fel, fennmarad a levonáshoz való jog, amennyiben az adóalany akaratán kívül álló okokból lemondanak az eredetileg tervezett beruházási projektekről, és hogy nem kell korrigálni e héát, ha az adóalanynak továbbra is szándékában áll az említett termékek valamely adóköteles tevékenységhez való felhasználása.**

2) **A 2006/112/EK irányelvet és különösen annak 28. cikkét úgy kell értelmezni, hogy képviselet nélküli megbízási szerződés hiányában a bizományosi mechanizmus nem alkalmazandó abban az esetben, ha valamely adóalany egy épület felépítését valamely olyan másik személy igényeinek és szükségleteinek megfelelően valósítja meg, aki feltételezhetően bérbe veszi az említett épületet.**

Aláírások