A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2020. november 26.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) levonásainak az eredeti levonást elvégzőtől eltérő adóalany általi korrekcióját előíró nemzeti jogszabály – A valamely társaság, illetve a korábbi tulajdonos társaság által bérbe adott ingatlannak ezen előbbi társaság által magánszemélyeknek történő értékesítése – A héakötelezettségnek az ingatlan magánszemélyeknek történő értékesítésekor való megszűnése”

A C-787/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a Bírósághoz 2018. december 17-én érkezett, 2018. december 3-i határozatával terjesztett elő

a **Skatteverket**

és

a **Sögård Fastigheter AB**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: A. Kumin tanácselnök (előadó), T. von Danwitz és P. G. Xuereb bírák,

főtanácsnok: G. Pitruzzella,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Skatteverket képviseletében T. Johansson, meghatalmazotti minőségben,

– a Sögård Fastigheter AB képviseletében C. Rosén vezérigazgató,

– a finn kormány képviseletében S. Hartikainen, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében K. Simonsson, L. Lozano Palacios, E. Ljung Rasmussen és G. Tolstoy, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: svéd.

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

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) 19., 188. és 189. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Skatteverket (adóhatóság, Svédország) és a Sögård Fastigheter AB között a hozzáadottérték-adó (héa) más adóalany által korábban elvégzett levonásának a korrekciója tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében:

„A tagállamok adóalanynak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki […] eseti jelleggel […] a következő ügyletek valamelyikét végzi:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzá tartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítése.”

4 Ezen irányelv 19. cikkének első bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[a] vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történő átruházását – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen, akár apportként történő bevitellel – a tagállamok úgy tekinthetik, mintha nem történt volna termékértékesítés, és az átruházás kedvezményezettjét az átruházó jogutódjának tekintik”.

5 Az említett irányelv 135. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

j) épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével;

[…]

l) az ingatlanok bérbe- és haszonbérbeadása.”

6 A héairányelv 137. cikke értelmében:

„(1) A tagállamok engedélyezhetik adóalanyaiknak az adózás lehetőségének választását az alábbi ügyletek esetében:

[…]

b) épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével;

[…]

d) az ingatlanok bérbe- és haszonbérbeadása.

(2) A tagállamok meghatározzák az (1) bekezdésben említett választási jog gyakorlásának részletes szabályait.

A tagállamok korlátozhatják e választási jog hatályát.”

7 Ezen irányelv 168. cikkének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„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.”

8 Az említett irányelv 184. cikke a következőképpen szól:

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

9 A héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében:

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

10 Ezen irányelv 186. cikke előírja, hogy „[a] 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg”.

11 Az említett irányelv 187. cikke a következőképpen szól:

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

A tagállamok a korrekciót azonban a termékek első használatbavételével kezdődő, öt teljes évből álló időszakra is alapozhatják.

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

(2) Az éves korrekció a tárgyi eszközöket terhelő HÉA-nak csak egyötöd részére, illetve kiterjesztett korrekciós időszak esetén a megfelelő hányadára vonatkozik.

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

12 A héairányelv 188. cikke a következőket írja elő:

„(1) A korrekciós időszak alatt történő értékesítés esetén a tárgyi eszközöket úgy kell tekinteni, mintha azokat a korrekciós időszak lejártáig továbbra is az adóalany gazdasági tevékenységéhez használták volna fel.

A gazdasági tevékenységet teljes mértékben adókötelesnek kell tekinteni, ha az említett tárgyi eszközök értékesítése adóköteles.

A gazdasági tevékenységet teljes mértékben adómentesnek kell tekinteni, ha az említett tárgyi eszközök értékesítése adómentes.

(2) Az (1) bekezdésben említett korrekciót az egész fennmaradó korrekciós időszakra vonatkoztatva egyszerre kell elvégezni. Ha azonban a tárgyi eszközök értékesítése adómentes, a tagállamok eltekinthetnek a korrekciótól, amennyiben a beszerző olyan adóalany, amely az érintett tárgyi eszközöket kizárólag olyan ügyletekhez használja, amelyek esetében a HÉA levonható.”

13 Ezen irányelv 189. cikke értelmében:

„A 187. és 188. cikk alkalmazása céljából a tagállamok a következő intézkedéseket hozhatják:

a) meghatározzák a tárgyi eszközök fogalmát;

b) megállapítják azt a HÉA-összeget, amelyet a korrekció céljából figyelembe kell venni;

c) megtesznek minden szükséges intézkedést annak biztosítása érdekében, hogy a korrekcióból ne származzanak indokolatlan előnyök;

d) ügyviteli egyszerűsítéseket engedélyeznek.”

14 Az említett irányelv 193. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a HÉA-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

A svéd jog

A kötelező és a választott adókötelezettségre vonatkozó rendelkezések

15 A mervärdesskattelagen (1994:200) (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994:200 törvény) alapügy tényállására alkalmazandó változatának (a továbbiakban: héatörvény) 3. fejezetében található 2. §-a értelmében az ingatlannal kapcsolatos átruházási és bérbeadásai ügyletek – bizonyos korlátozásokkal – héamentesek.

16 Az ingatlan azon tulajdonosa azonban, aki az ingatlannak minősülő épület egészét vagy egy részét adóköteles tevékenységhez történő tartós felhasználás céljára bérbe adja, az említett törvény 3. fejezetének 3. §-a és 9. fejezetének 1. §-a alapján e bérbeadás esetén választhatja a héakötelezettséget.

17 Az említett ingatlan átruházása esetén a héatörvény 9. fejezetének 5. §-a előírja, hogy a választott adókötelezettség a birtokbavétel napjától kezdve az új tulajdonost illeti meg, és a törvényből eredő valamennyi jog és kötelezettség tekintetében ez utóbbi a korábbi tulajdonos helyébe lép.

18 A héatörvény 9. fejezetének 6. §-a szerint az adóhatóság a korábbi és az új tulajdonosnak az utóbbi birtokba lépésének napját megelőzően előterjesztett közös kérelmére úgy határoz, hogy a bérbeadás tekintetében a választott adókötelezettség a birtokba lépéssel megszűnik. Továbbá a választott adókötelezettség megszűnik, ha az ingatlan tulajdonosa az ingatlant adóköteles bérbeadási tevékenységtől eltérő célra használja, vagy ha az említett ingatlan tűzeset vagy a tulajdonos szándékán kívül álló egyéb okból, vagy akár az épület lebontása miatt a továbbiakban nem adható bérbe.

A héalevonásra és a korrekciókra vonatkozó rendelkezések

19 A héatörvény 8a. fejezetének 6. §-a értelmében a korrekciós időszak a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok esetében tíz év.

20 A héatörvény 8a. fejezetének 7. és 8. §-a úgy rendelkezik, hogy tárgyi eszközök átruházása esetén az előzetesen felszámított adó levonásai egyetlen korrekció tárgyát képezik. A korrekció összegének meghatározása során a korrigálandó levonások összegét a korrekciós időszak egészére el kell osztani, és a korrekciót az ezen időszak fennmaradó részének megfelelő összeg tekintetében kell elvégezni.

21 Amennyiben a tárgyi eszközök átruházására tevékenységátruházás keretében kerül sor, a tárgyi eszközök adóalany vevőjé át kell vállalnia az átruházó korrekcióra vonatkozó jogait és kötelezettségeit, amint azt a héatörvény 8a. fejezetének 11. §-a előírja.

22 A héatörvény 8a. fejezetének 12. §-a értelmében a vevő a választott adóztatás keretében bérbe adott ingatlanok átruházása esetén is átvállalja az átruházónak a korrekcióra vonatkozó jogait és kötelezettségeit, azonban csak abban az esetben, ha az átruházó és a vevő nem állapodott meg arról, hogy az átruházó elvégzi a korrekciót, és ezt a korrekciót nem indokolják az azon időszak alatt bekövetkezett változások, amely során az átruházó az említett ingatlant birtokolta.

23 Olyan tárgyi eszköz átruházása esetén, amely tekintetében a vevőnek át kell vállalnia az átruházó jogait és kötelezettségeit, az átruházónak az említett törvény 8a. fejezetének 15. és 17. §-ával összhangban különleges okiratot kell kiállítania. Ezen okiratban meg kell határozni többek között a tárgyi eszköznek az átruházó által történő beszerzésére vagy az új építési, bővítési vagy átalakítási munkálatokra vonatkozó előzetesen felszámított adót, ezen adónak az esetleges korrekciók után levont részét, a beszerzés és a levonás időpontját, valamint minden egyéb olyan információt, amely hasznos lehet a vevő adókötelezettségeinek és adólevonási jogának a megítéléséhez.

A tevékenységátruházásra vonatkozó rendelkezések

24 A héatörvény 3. fejezetének 25. §-a előírta, hogy a vállalkozás vagyonának az átruházása adómentes, ha arra tevékenységátruházás keretében kerül sor, azzal a feltétellel, hogy a vevő levonhatja az adó összegét, vagy visszaigényelheti azt. E rendelkezést a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a héairányelv 19. cikkével összhangban értelmezte, és megállapította, hogy valamely tevékenység átruházása a héa szempontjából nem minősül termékértékesítésnek.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

25 A Sögård Fastigheter 2012-ben ingatlant vásárolt, amelyet választott adózás keretében bérbe adott.

26 Ezen ingatlan korábbi tulajdonosa szintén a héakötelezettség mellett döntött, és levonta az épület átalakítási munkálatai után előzetesen felszámított adót, amelyet okiratba foglalt.

27 Az értékesítés időpontjában a felek nem egyeztek meg abban, hogy a korábbi tulajdonos elvégzi a héalevonások korrekcióját, és nem kérték az adóhatóságtól, hogy ne ruházza át a választott adókötelezettséget. A Sögård Fastigheter bérbe adta az ingatlant, így továbbra is adóköteles ügyletek megvalósításához használta azt.

28 2013-ben a Sögård Fastigheter ezen ingatlant két magánszemélynek adta el, akik nem adóköteles ügyletekhez használták azt. Következésképpen megszűnt a választott héakötelezettség. Az adóhatóság tehát felszólította a Sögård Fastighetert, hogy végezze el az előzetesen felszámított adó korábbi tulajdonos által végzett levonásainak korrekcióját, és fizesse vissza a fennmaradó korrekciós időszakra vonatkozó héát.

29 A Sögård Fastigheter, mivel úgy vélte, hogy a 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítéletből (C-622/11, EU:C:2013:649) az következik, hogy nem köteles megfizetni a korábbi tulajdonos által levont héát, keresetet indított a Förvaltningsrätten (közigazgatási bíróság, Svédország) előtt az adóhatóság határozatának megsemmisítése iránt.

30 A Förvaltningsrätten (közigazgatási bíróság) elutasította ezt a keresetet, mivel úgy ítélte meg, hogy az alapügyben szóban forgó helyzet eltér a 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet (C-622/11, EU:C:2013:649) alapjául szolgáló helyzettől, amely ítéletben a Bíróság kimondta, hogy a héa korrekciójára vonatkozó rendelkezéseket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha a héalevonás korrekcióját követően fizetendő összegeket az ilyen levonást eredetileg elszámoló személyen kívül más adóalanytól szedik be.

31 Mivel a Kammarrätten (közigazgatási fellebbviteli bíróság, Svédország) helyt adott a Sögård Fastigheter által benyújtott fellebbezésnek, az adóhatóság fellebbezést nyújtott be e bíróság ítélete ellen a Högsta förvaltningsdomstolenhez (legfelsőbb közigazgatási bíróság), és annak megállapítását kérte, hogy a Sögård Fastigheter köteles volt arra, hogy a korábbi tulajdonos által levont héát korrekció útján visszafizesse.

32 A kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy a 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet (C-622/11, EU:C:2013:649) megoldása átültethető-e egy olyan helyzetre, amelyben az ingatlant a vevő annak megszerzését követően közvetlenül kizárólag adólevonási jogot keletkeztető ügyletek céljára használja, majd azt továbbértékesíti egy olyan harmadik személynek, aki azt nem ilyen ügyletekhez használja.

33 A kérdést előterjesztő bíróság arra is rámutat, hogy abban az esetben, ha a Bíróság megállapítaná, hogy a héairányelv 188. és 189. cikkével ellentétes a héalevonás korrekciójára vonatkozó, az átruházót terhelő kötelezettség vevőre történő átruházása, határoznia kell az adóhatóság érveléséről, és meg kell határoznia, hogy az ingatlan Sögård Fastigheter általi megszerzése a héairányelv 19. cikke értelmében véve a vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történő átruházásának minősül-e.

34 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy az a kérdés, hogy a vagyon egészben vagy részben történő átruházására vonatkozó rendelkezések ténylegesen alkalmazandók-e olyan jogvitában, mint amelyről az alapügyben szó van, e jogvita körülményeitől függ, és nem képezi a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát. Hangsúlyozza, hogy erről a kérdésről a jelen jogvitában való végleges határozathozatalkor fog dönteni. E bíróság szerint azonban, ha ezt az átruházást a vagyon egészben vagy részben történő átruházásának kellene minősíteni, akkor felmerül a kérdés, hogy összeegyeztethető-e a héairányelv 19. cikkével a Sögård Fastigheter arra való kötelezése, hogy végezze el a korábbi tulajdonos által végrehajtott héalevonások korrekcióját.

35 E körülmények között a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Amennyiben a tagállam által a héairányelv 188. cikkének (2) bekezdésével összhangban bevezetett szabályok alapján az adott ingatlan eladója az előzetesen felszámított adó levonását azért nem korrigálta, mert a vevő az ingatlant kizárólag levonásra jogosító ügyletek céljára kívánja felhasználni, a korrekciós időszak folyamatban léte alatt kizárt-e, hogy a vevőnek a levonást egy későbbi időpontban kell korrigálnia, ha az ingatlant viszont olyan személyre ruházza át, aki azt nem adóköteles ügyletek céljára kívánja felhasználni?

2) Változtat-e az első kérdésre adandó válaszon az, ha az abban a kérdésben említett első átruházás a héairányelv 19. cikke szerinti vagyonátruházásának minősül?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

36 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely ezen irányelv 188. cikkének (2) bekezdése alapján előírja ugyan, hogy az ingatlan átruházója nem köteles az előzetesen felszámított héa levonásának korrekcióját elvégezni, ha a vevő ezen ingatlant kizárólag adólevonásra jogosító ügyletek megvalósítására használja, azt is megköveteli a vevőtől, hogy a fennmaradó korrekciós időszakra vonatkozóan végezze el e levonás korrekcióját abban az időpontban, amikor az ingatlant maga egy olyan harmadik személyre ruházza át, aki azt nem ilyen ügyletek céljára használja.

37 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 184. cikke előírja annak kötelezettségét, hogy az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amennyire az adóalany jogosult volt.

38 E rendelkezés, valamint a héairányelv 185. és 186. cikke képezi az adóhatóság azon esetleges joga keletkezésére alkalmazandó szabályozást, hogy az adóalanytól héakorrekciót követeljen, beleértve a tárgyi eszközökre vonatkozó levonások korrekcióját is (lásd különösen: 2012. október 18-i TETS Haskovo ítélet, C-234/11, EU:C:2012:644, 26. pont; 2020. szeptember 17-i Stichting Schoonzicht ítélet, C-791/18, EU:C:2020:731, 33. pont).

39 Ebben az összefüggésben a héairányelv 186. cikke kifejezetten előírja a tagállamok számára, hogy állapítsák meg az ezen irányelv 184. és 185. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat, míg az említett irányelv 187–192. cikke a tárgyi eszközöket illetően írja elő a héalevonás korrekciójának bizonyos eljárási szabályait (lásd különösen: 2018. április 11-i SEB bankas ítélet, C-532/16, EU:C:2018:228, 27. pont; 2020. szeptember 17-i Stichting Schoonzicht ítélet, C-791/18, EU:C:2020:731, 28. és 29. pont).

40 A héairányelv 188. cikke a tárgyi eszközök korrekciós időszak alatti értékesítésének különleges esetére vonatkozik. Ebben az esetben az ezen irányelv 187. cikkében előírt éves korrekció helyébe egyetlen olyan korrekció lép, amely a szóban forgó tárgyi eszköznek a fennmaradó időszakban történő feltételezett használatán alapul. Ezen 188. cikk szerint az előzetesen felszámított héa levonhatósága attól függ, hogy az értékesítés ezen adó hatálya alá tartozik-e, vagy sem (lásd ebben az értelemben: 2005. december 15-i Centralan Property ítélet, C-63/04, EU:C:2005:773, 56. pont).

41 Az említett 188. cikk értelmében, ha az adóalany tárgyi eszközöket ruház át a korrekciós időszak alatt, és a szóban forgó átruházás adómentes, a tárgyi eszközöket úgy kell tekinteni, mintha azokat a korrekciós időszak lejártáig továbbra is az adóalany gazdasági tevékenységéhez használták volna fel, és e tevékenységet teljes mértékben adómentesnek kell tekinteni. Az ilyen vélelem azzal a kötelezettséggel jár, hogy a fennmaradó korrekciós időszak egészére vonatkozóan egyetlen korrekciót kell végezni, kivéve ha valamely tagállam úgy döntött, hogy él a héairányelv 188. cikkének (2) bekezdésében biztosított lehetőséggel, és nem követeli meg az említett korrekciót.

42 Az említett irányelv 188. cikkének (2) bekezdése ugyanis kimondja, hogy ha a tárgyi eszközök értékesítése adómentes, a tagállamok eltekinthetnek a korrekciótól, amennyiben a beszerző olyan adóalany, amely az érintett tárgyi eszközöket kizárólag olyan ügyletekhez használja, amelyek esetében a héa levonható.

43 Ebből következik, hogy a korrekció mellőzésének a lehetősége egyrészt a szóban forgó tárgyi eszköz beszerzőjének adóalanyi minőségétől, másrészt pedig e tárgyi eszköz felhasználásának jellegétől, vagyis attól függ, hogy azt csak olyan ügyletekhez lehet felhasználni, amelyek esetében a héa levonható.

44 Kétségtelen, hogy ha a tárgyi eszköz vevője ezen eszközt többé nem csak kizárólag héalevonásra jogosító ügyletekhez használja, már nem teljesülnek azok a feltételek, amelyek igazolják a korrekció mellőzését.

45 Bár a héairányelv 188. cikke úgy rendelkezik, hogy a tagállamok eltekinthetnek a korrekciótól, „amennyiben” a 43. pontban említett feltételek teljesülnek, nem ír elő arra a helyzetre alkalmazandó rendelkezéseket, amikor e feltételek már nem teljesülnek.

46 E tekintetben a héairányelv 189. cikke értelmében a tagállamok ezen irányelv 188. cikkének alkalmazása céljából megtesznek minden szükséges intézkedést annak biztosítása érdekében, hogy a korrekcióból ne származzanak indokolatlan előnyök, valamint ügyviteli egyszerűsítéseket engedélyeznek.

47 E nemzeti rendelkezések azonban nem eredményezhetik azt, hogy a valamely termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó héalevonás korrekcióját az említett levonást végző adóalanytól eltérő adóalanynak kell elvégeznie.

48 Ugyanis, bár a héairányelv nem tartalmaz kifejezett utalást a héalevonás korrekciójából eredő adókövetelések megfizetésére kötelezett adóalanyra vonatkozóan, ebből nem lehet arra következtetni, hogy a tagállamok az ezen irányelv 137. cikkének (2) bekezdése, valamint 186. és 189. cikke alapján általuk megállapított részletszabályok keretében szabadon eldönthetik, hogy ilyen helyzetben melyik adóalany köteles a héa megfizetésére (lásd ebben az értelemben: 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet, C-622/11, EU:C:2013:649, 30. és 31. pont)

49 A héalevonás korrekcióját követően fizetendő összegek megfizetésére köteles személy megjelölése nem az e rendelkezések értelmében vett „részletes szabálynak”, hanem – amint az említett irányelv 193. cikkéből kitűnik – az ugyanezen irányelvvel létrehozott közös héarendszer anyagi jogi szabályának minősül (lásd ebben az értelemben: 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet, C-622/11, EU:C:2013:649, 32. pont).

50 Így a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a héairányelv 184. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az adóalany által végzett héalevonás korrekciója esetén az ennek alapján fizetendő összegeket ezen adóalanynak kell megfizetnie (lásd ebben az értelemben: 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet, C-622/11, EU:C:2013:649, 36. és 37. pont).

51 Fontos ugyanis egyrészt emlékeztetni arra, hogy az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenységének keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét

illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd különösen: 2012. szeptember 6-i Tóth ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 Másodszor, az adólevonások korrekciójára vonatkozó szabályok a héairányelv által létrehozott rendszer lényeges elemét képezik, mivel azok célja az adólevonások pontosságának, és így az adóteher semlegességének a biztosítása. Ezekkel a szabályokkal ezen irányelv célja az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen felszámított héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési ügyletekhez való felhasználása között (lásd különösen: 2012. november 29-i Gran Via Moineşti ítélet, C-257/11, EU:C:2012:759, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet, C-622/11, EU:C:2013:649, 34. pont).

53 E körülmények között az az értelmezés, amely szerint valamely termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás esetében a héalevonás korrekciója olyan adóalanyt terhelhet, amely eltér az e levonást végző adóalanytól, összeegyeztethetetlen lenne a héairányelv által e területen követett, a jelen ítélet 51. és 52. pontjában hivatkozott célokkal (lásd ebben az értelemben: 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet, C-622/11, EU:C:2013:649, 37. pont).

54 Annak megkövetelése ugyanis, hogy az ingatlan átruházója által végzett adólevonás korrekcióját ezen ingatlan vevője végezze el, azt jelentené, hogy ez utóbbit olyan ügyletre vonatkozó adókövetelés megfizetésére köteleznék, amely tőle idegen, és amely egy másik adóalany gazdasági tevékenysége keretében keletkezett. Ellenben a levonást végző átruházó továbbra is annál nagyobb levonásban részesülne, mint amelyre az ingatlan tényleges használata folytán jogosult lenne, és az adóteher semlegességének célkitűzése a tekintetében nem valósulna meg.

55 Az adóhatóság és a finn kormány mindazonáltal úgy érvel, hogy egyrészt a 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet (C-622/11, EU:C:2013:649) indokolása a két ügyben szóban forgó helyzetek eltérései miatt nem ültethető át a jelen ügyre, másrészt a jogbiztonságra, valamint annak biztosításának a szükségességére vonatkozó indokok, hogy a korrekciókból ne származzon semmiféle indokolatlan előny, és azok ne vezessenek rejtett adóztatáshoz, igazolják a héalevonás korrekcióját követően fizetendő összegeknek az e levonást végző adóalanytól eltérő adóalanytól való beszedését.

56 Először is, annak érdekében, hogy a jelen ügyet megkülönböztessék a 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet (C-622/11, EU:C:2013:649) alapjául szolgáló ügytől, az adóhatóság és a finn kormány kifejti, hogy az alapügyben a vevőt felszólították, hogy az érintett ingatlan használatának – az ezen ingatlannak magánszemélyek részére történő átruházását követően való – megváltozása miatt végezze el a korrekciót, és hogy az ennek alapján követelt adó összege csak a fennmaradó korrekciós időszakra vonatkozott. Hozzáteszik, hogy a korrekcióra vonatkozó jogok és kötelezettségek átvállalása szabadon választható, és hogy a vevő rendelkezik az azon levonásra vonatkozó információkkal, amelynek a korrekciójára felszólították.

57 Meg kell azonban állapítani, hogy az említett körülmények nem kérdőjelezhetik meg a Bíróság által a 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet (C622/11, EU:C:2013:649) alapjául szolgáló ügyben kifejtett megfontolások jelen ügyben való relevanciáját.

58 Először is, a 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet (C-622/11, EU:C:2013:649) alapjául szolgáló ügyben a Bíróság megvizsgálta azt a kérdést, hogy a héalevonás korrekciója elvégezhető-e az e levonást végző adóalanytól eltérő adóalany által, amennyiben ez utóbbi adóalany az, aki nem felel meg az első adóalany által végzett levonást igazoló részletszabályoknak. A Bíróság erre a kérdésre nemleges választ adott lényegében megállapítva ezen ítélet 40. és 41. pontjában azt, hogy ilyen esetben az adólevonásnak az azt végző adóalanytól eltérő adóalany általi korrekciójának a megkövetelése sértheti az adólevonások pontosságát és a héa semlegességét, amelyek biztosítására az adólevonások korrekciójára vonatkozó szabályok irányulnak.

59 Az alapügyben az a kérdés merül fel, hogy a héalevonás korrekcióját követően fizetendő összegek visszafizettethetők-e azon adóalannyal, aki nem hajtotta végre ezt a levonást, ha az ingatlannak ezen adóalany által olyan magánszemélyek részére történő átruházása következtében, akik azt adóköteles ügyletekhez már nem fogják használni, már nem állnak fenn azok a feltételek, amelyek igazolják azt, hogy a korrekciótól el lehet tekinteni. Márpedig e kérdés hasonló a 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet (C-622/11, EU:C:2013:649) alapjául szolgáló ügyben előterjesztett kérdéshez, mivel e két ügyben az adóalany cselekményei azzal a következménnyel járnak, hogy az adóhatóság arra kötelezi az adóalanyt, hogy egy másik adóalany héalevonásának a korrekcióját végezze el.

60 Továbbá e tekintetben nincs jelentősége annak, hogy a jelen ügyben megkövetelt korrekció csak a fennmaradó korrekciós időszaknak megfelelő összegre vonatkozik, mivel egy másik adóalany hajtotta végre azt a levonást, amelynek a korrekcióját megkövetelik.

61 A Bíróság kérdéseire az adóhatóság által adott írásbeli válaszokból ugyanis kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó svéd szabályozásban előírt, az átruházó korrekcióra vonatkozó jogainak és kötelezettségeinek vevő általi átvállalása maga után vonja az azon tárgyi eszközre vonatkozó, előzetesen felszámított adónak az átvállalását, amely tekintetében az átruházó sem részben, sem egészben nem hajtott végre adólevonást. Ebből – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat fenntartásával – következik, hogy amennyiben az átruházó részben vagy egészben levonta a héát, a vevő nem részesülhet ezen adó levonására való jogban.

62 Végül valamely tagállam nem írhat elő az adóalany számára olyan kötelezettségeket, amelyek meghaladják az uniós jog által a héa területén megengedett mértéket, még akkor sem, ha az említett adóalanyt előzetesen tájékoztatják e kötelezettségek terjedelméről, vagy ha az ilyen kötelezettségek alkalmazása fakultatív (lásd analógia útján: 2010. március 18-i Gielen ítélet, C-440/08, EU:C:2010:148, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

63 Következésképpen az adóhatóság és a finn kormány eredménytelenül állítja azt, hogy a 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet (C-622/11, EU:C:2013:649) megoldása nem ültethető át a jelen ügyre.

64 Másodszor meg kell állapítani, hogy az adóhatóság és a finn kormány állításával ellentétben a jogbiztonságra, valamint annak biztosításának a szükségességére vonatkozó indokok, hogy a korrekciókból ne származzon semmiféle indokolatlan előny, és azok ne vezessenek rejtett adóztatáshoz, nem igazolják a héalevonás korrekcióját követően fizetendő összegeknek az e levonást végző adóalanytól eltérő adóalanytól való beszedését.

65 Először is nem lehet helyt adni annak az érvnek, miszerint ellentétes a jogbiztonsággal annak megkövetelése, hogy a levonás korrekcióját a héalevonást végző adóalany, a jelen esetben az ingatlan átruházója végezze el, amennyiben az említett ingatlan használatát a vevő változtatta meg, és az átruházónak semmiféle befolyása nem volt az említett használatra.

66 Amint ugyanis a jelen ítélet 45. és 46. pontjából kitűnik, a tagállamok feladata, hogy a héairányelv 189. cikkében meghatározott feltételek mellett minden szükséges intézkedést megtegyenek ezen irányelv 188. cikkének alkalmazása érdekében, tiszteletben tartva az említett irányelv valamennyi rendelkezését és az olyan általános elveket, mint a jogbiztonság elve.

67 Ezt követően az adóhatóság és a finn kormány úgy véli, hogy az ingatlan vevője indokolatlan előnyben részesülne, ha az ingatlan használatának általa történő megváltoztatását követően nem lenne köteles az ingatlan átruházója általi levonás korrekcióját elvégezni. Így a vevő ugyanis olyan ingatlant vásárolt volna, amely után semmiféle adót nem kell fizetni.

68 Márpedig először is, ilyen helyzet a svéd jog azon rendelkezéseiből következik, amelyek anélkül mentesítik az ingatlanátruházási ügyleteket a héa alól, hogy lehetővé tennék az adóalanyok számára, hogy ezen ügyletek adóztatását válasszák, holott a héairányelv 137. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján a tagállamok engedélyezhetik adóalanyaik számára az épületértékesítés adóztatása lehetőségének a választását.

69 Másodszor, amint a jelen ítélet 61. pontjában szerepel, amennyiben az átruházó elvégezte a héa teljes vagy részleges levonását, a vevő – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat fenntartása mellett – nem részesülhet az ezen adó levonásához való jogból. Következésképpen a vevő nem részesül levonás formájában olyan „indokolatlan előnyben”, amelyre az ingatlan használata miatt nem jogosult.

70 Harmadszor, az ingatlan vételárának a piaci árnál alacsonyabb meghatározása, amelybe az átruházó beleegyezett, mivel a vevőnek adott esetben el kell végeznie a korábban végrehajtott levonás korrekcióját, a felek szerződési szabadságából ered, és nem minősíthető a héairányelv értelmében vett „indokolatlan előnynek”.

71 Végül az adóhatóság és a finn kormány úgy véli, hogy a vevő általi korrekció lehetőségének hiányában a héarendszer folytonossága veszélybe kerülne, mivel az ingatlan vételárát úgy számítanák ki, hogy fedezze a héalevonás esetleges korrekcióját, és így olyan rejtett adót vonna maga után, amelyet a vevő nem vonhatna le, amikor ezen ingatlant héalevonásra jogosító ügyletekhez használja.

72 E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy ugyanezen következmények – feltéve, hogy bizonyítást nyernek – abban az esetben is bekövetkezhetnek, ha valamely tagállam úgy dönt, hogy nem él a héairányelv 188. cikkének (2) bekezdésében biztosított azon lehetőséggel, hogy nem követeli meg a korrekciót. Másrészt, amint a jelen ítélet 68. pontjában szerepel, ezen irányelv 137. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján a tagállamok engedélyezhetik adóalanyaik számára az épületértékesítés adóztatása lehetőségének a választását, ami lehetővé teszi a jelen ítélet előző pontjában említett következmények elkerülését.

73 Ilyen körülmények között az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely ezen irányelv 188. cikkének (2) bekezdése alapján előírja ugyan, hogy az ingatlan átruházója nem köteles az előzetesen felszámított héa levonásának korrekcióját elvégezni, ha a vevő ezen ingatlant kizárólag adólevonásra jogosító ügyletekhez használja, azt is megköveteli a vevőtől, hogy a fennmaradó korrekciós időszakra vonatkozóan végezze el e levonás korrekcióját abban az időpontban, amikor a szóban forgó ingatlant maga egy olyan harmadik személyre ruházza át, aki azt nem ilyen ügyletek céljára használja.

A második kérdésről

74 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy az első kérdésre eltérő válasz adandó-e abban az esetben, ha az első átruházás, amelyre vonatkozik, a héairányelv 19. cikke értelmében vett vagyonátruházásnak minősül.

75 Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság és a nemzeti bíróságok között az EUMSZ 267. cikk alapján létrehozott együttműködés keretében kizárólag az alapügyben eljáró és a meghozandó bírósági határozatért felelős nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy sajátosságaira tekintettel megítélje mind az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szükségességét az ügydöntő határozat meghozatala szempontjából, mind a Bíróság elé terjesztett kérdések relevanciáját. Következésképpen, amennyiben az előterjesztett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni (lásd többek között: 2012. április 24-i Kamberaj ítélet, C-571/10, EU:C:2012:233, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

76 A Bíróság feladata azonban saját hatáskörének megállapítása céljából megvizsgálni azokat a körülményeket, amelyek mellett a nemzeti bíróság hozzá fordult. Az az együttműködési szellem ugyanis, amelynek az előzetes döntéshozatalra utalás működését jellemeznie kell, megköveteli azt, hogy a nemzeti bíróság tekintettel legyen a Bíróságra bízott feladatra, amely nem más, mint a tagállamok igazságszolgáltatásához való hozzájárulás, nem pedig az általános vagy hipotetikus kérdésekkel kapcsolatos tanácsadó vélemények megfogalmazása (lásd többek között: 2012. április 24-i Kamberaj ítélet, C-571/10, EU:C:2012:233, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

77 Az előzetes döntéshozatalra utalást ugyanis nem az ilyen vélemények megfogalmazása, hanem a jogvita tényleges megoldásának szükségessége indokolja (lásd többek között: 2010. szeptember 8-i Winner Wetten ítélet, C-409/06, EU:C:2010:503, 38. pont; 2016. június 16-i Rodríguez Sánchez ítélet, C-351/14, EU:C:2016:447, 56. pont).

78 Kétségtelen, hogy az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a nemzeti bíróságok és a Bíróság közötti feladatmegosztásra tekintettel nem követelhető meg, hogy a kérdést előterjesztő bíróság – még mielőtt a Bírósághoz fordulna – elvégezze az igazságszolgáltatási feladata keretében rá háruló valamennyi ténymegállapítást és jogi értékelést. Elegendő ugyanis, ha az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik az alapügy tárgya és az uniós jogrendet érintő főbb pontjai annak érdekében, hogy a tagállamoknak és más érdekelt feleknek lehetőségük legyen észrevételeiknek az Európai Unió Bírósága alapokmányának 23. cikke szerinti előterjesztésére, és a Bíróság előtti eljárásban való hatékony részvételre (lásd: 2010. szeptember 8-i Winner Wetten ítélet, C-409/06, EU:C:2010:503, 39. pont).

79 Márpedig a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság kifejezetten rámutat arra, hogy az alapügyben a tevékenység átruházására vonatkozó rendelkezések alkalmazhatóságát az alapügy körülményeire tekintettel kell megítélni, és az nem képezi a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát, és hogy a kérdést előterjesztő bíróság e kérdésről az alapügyben való végleges határozathozatalkor fog dönteni. Csak akkor merülne fel az a kérdés, hogy összeegyeztethető-e a héairányelv 19. cikkével az, hogy megkövetelik a Sögård Fastighetertől, hogy ő végezze el a korábbi tulajdonos által végrehajtott levonások korrekcióját, ha meg kellene állapítani, hogy az ingatlan általa történő vételét „tevékenységátruházásának” kell minősíteni.

80 E körülmények között a héairányelv 19. cikkének értelmezésére vonatkozó kérdés az alapeljárás e szakaszában hipotetikus jellegű, és nem bizonyított, hogy a jogvita megoldásához szükség van e kérdés megválaszolására.

81 Következésképpen a Bíróság nem adhat választ a második kérdésre úgy, hogy tanácsadó véleményt fogalmaz meg egy olyan problematikáról, amely a jelen állás szerint hipotetikus (lásd ebben az értelemben: 2016. november 10-i Private Equity Insurance Group ítélet, C-156/15, EU:C:2016:851, 56. pont; 2017. március 28-i Rosneft ítélet, C-72/15, EU:C:2017:236, 194. pont; 2018. december 11-i Weiss és társai ítélet, C-493/17, EU:C:2018:1000, 166. pont). E tekintetben nincs jelentősége annak, hogy e kérdés releváns lehet, ha a nemzeti bíróság úgy ítélné meg, hogy a tevékenységátruházásra vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni az alapügyben szóban forgó helyzetben.

82 Ebből következik, hogy a második kérdés elfogadhatatlan.

A költségekről

83 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely ezen irányelv 188. cikkének (2) bekezdése alapján előírja ugyan, hogy az ingatlan átruházója nem köteles az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonásának korrekcióját elvégezni, ha a vevő ezen ingatlant kizárólag adólevonásra jogosító ügyletekhez használja, azt is megköveteli a vevőtől, hogy a fennmaradó korrekciós időszakra vonatkozóan végezze el e levonás korrekcióját abban az időpontban, amikor a szóban forgó ingatlant maga egy olyan harmadik személyre ruházza át, aki azt nem ilyen ügyletek céljára használja.

Aláírások