

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2018. február 28.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó – Héairányelv – Az ingatlanok hasznóbérbeadására és bérbeadására vonatkozó adómentesség – Az adóalanyok választási joga – A tagállamok általi végrehajtás – Az elzetiesen felszámított adó levonása – Az adóalany adóköteles ügyleteihez történő felhasználás – Az eredetileg elvégzett adólevonás korrekciója – Megengedhetetlenség”

A C-672/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróóság [közigazgatási választottbíróósági központ], Portugália) a Bírósághoz 2016. december 29-én érkezett, 2016. december 16-i határozatával terjesztett el?

az **Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA**

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök (előadó), C. Toader és E. Jarašinas bírák,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA képviseletében S. Neto advogada és J. Magalhães Ramalho advogado,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, M. Figueiredo és R. Campos Laires, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében F. Clotuche-Duvieusart és B. Rechená, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel 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) 137., 167., 168., 184., 185. és 187. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (a továbbiakban: Imofloresmira) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) között a hozzáadottértékadó (héta) Imofloresmira által az ingatlanvételi, eladási, bérbeadási és kezelési tevékenysége keretében történ levonásának a korrekciója tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv „Adóztatandó ügyletek” elnevezés IV. címének a „Termékértékesítés” elnevezés 1. fejezetében szereplő 18. cikk a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok ellenérték fejében történ termékértékesítésnek minsíthetik a következő ügyleteket:

a) az adóalany által vállalkozása keretében elállított, összeállított, kitermelt, feldolgozott, vásárolt vagy importált termékek saját vállalkozása céljaira történ felhasználása, amennyiben az ilyen terméknek egy másik adóalanytól történ beszerzése nem jogosítaná fel a HÉA teljes levonására;

[...]

4 Ezen irányelv ugyanezen IV. címének a „Szolgáltatásnyújtás” elnevezés 3. fejezetében szereplő 27. cikk a következőket írja el:

„A verseny torzulásának elkerülése érdekében a tagállamok – a HÉA bizottsággal folytatott konzultáció után – ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minsíthetik az adóalany saját vállalkozása részére nyújtott szolgáltatását abban az esetben, ha egy másik adóalany által a részére végzett ezen szolgáltatásnyújtás nem jogosította volna t a HÉA teljes levonására.”

5 A héairányelv „Adómentesség” elnevezés IX. címének az „Egyéb tevékenységekre nyújtott adómentesség” elnevezés 3. fejezetében szereplő 135. cikk (1) bekezdésének I) pontja alapján a tagállamok mentesítik a héa alól „az ingatlanok bérbe- és haszonbérbeadását”.

6 Az ezen irányelv ugyanezen fejezete alatt található 137. cikk (1) bekezdése lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy bizonyos ügyletek – amelyek között szerepelnek az említett irányelv 135. cikke (1) bekezdésének I) pontjában említett ügyletek – esetében adóalanyaik számára engedélyezzék az adózás lehetőségének a választását. Ugyanezen irányelv 137. cikkének (2) bekezdése pontosítja, hogy a tagállamok meghatározzák az e cikk (1) bekezdésében említett választási jog gyakorlásának részletes szabályait, és hogy a tagállamok korlátozhatják e jog hatályát.

7 A héairányelv „Adólevonás” elnevezés X. címének „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” elnevezés 1. fejezetében szereplő 167. cikk értelmében „[a]z adólevonás joga abban az

időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

8 Az ezen irányelv ugyanezen fejezetében található 168. cikk 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;

b) a 18. cikk a) pontja és 27. cikk értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő héát;

[...]”

9 Az említett X. címnek „Az adólevonási jog korlátozása” elnevezésű 3. fejezetében található az említett irányelv 176. cikke, amely a következőképpen rendelkezik:

„A Tanács a Bizottság javaslata alapján egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadások nem jogosítanak a hÉA levonására. Semmiképpen nem lehet adólevonást alkalmazni az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadások esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek.

[...]”

10 Ugyanezen X. címnek „Az adólevonások korrekciója” elnevezésű 5. fejezetében található a hÉairányelv 184. cikke, amely úgy rendelkezik, hogy „[a]z eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt”.

11 Az említett irányelv ezen 5. fejezetében található 185. cikk (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

12 Az ugyanezen irányelv említett fejezete alá tartozó 187. cikk a következőképpen szól:

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

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

A tárgyi eszközként beszerezett ingatlanok esetében a korrekció számításának alapjául szolgáló időszaktól 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, elállították vagy adott esetben első alkalommal használatba vették.”

A portugál jog

13 A Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv, a továbbiakban: CIVA) „Az adómentességről való lemondás” elnevezésű 12. cikkének (4), (6) és (7) bekezdése ekként rendelkezik:

„(4) A 9. cikk 29. pontjában előírt mentességről lemondhatnak azon jogalanyok, amelyek belterületi lakóházingatlant vagy lakóházingatlan önálló részét olyan más adóalanyoknak adják bérbe, amelyek azokat teljes mértékben vagy túlnyomó részben adólevonási jogot keletkeztető tevékenység során használják.

[...]

(6) A (4) és (5) bekezdésben említett, adómentességről való lemondás módjait és feltételeit különös jogszabály állapítja meg.

(7) Ezekben az esetekben az adólevonáshoz való jogot – az esetlegesen fennálló különös szabályozásokban foglalt rendelkezésekre is figyelemmel – a 19. és az azt követő cikkekben rögzített szabályok határozzák meg.”

14 A CIVA-nak „A tárgyi eszközök utáni levonás korrekciója” elnevezésű 24. cikke a (2), (3), (5) és (6) bekezdésben a következőket írja elő:

„(2) A tárgyi eszközként beszerezett ingatlanok kiadásai utáni levonások szintén éves korrekció tárgyát képezik, ha legalább öt százalékpontos, pozitív vagy negatív irányú eltérés van az ingatlan használatbavételének éve és az azt követő minden egyes 19 naptári év során alkalmazandó, az előző cikkben említett végleges százalék és azon százalék között, amelyet az építési beruházásoknak vagy a munkálatok befejezésének az évében meghatároztak.

(3) Azon befektetett eszközök utáni levonások korrekciója esetén, amelyre az előző bekezdések utalnak, a következőképpen kell eljárni:

a) azon év végén, amelyben az eszköz használata vagy használatbavétele megkezdődött, és az azt követő minden egyes 4 vagy esetlegesen 19 naptári évben azon levonás összegét, amely akkor lenne alkalmazandó, ha az ingatlanépítési beruházásokra vagy a munkálatok befejezésére a kérdéses évben került volna sor, ugyanezen év végleges százaléka alapján kell kiszámítani;

b) az így kapott összeget levonják a beszerzés éve során végzett levonásból vagy az azon évig megvalósított levonások összegéből, amely során az ingatlanon végzett munkálatokat befejezték;

c) a negatív vagy pozitív különbséget esetlegesen 5%-al vagy 20%-szal kell osztani, az így kapott eredmény megfelel a fizetendő összegnek vagy a kérdéses évben elvégzendő további levonásnak.

[...]

(5) A tárgyi eszközt képező vagyontárgyaknak a korrekciós időszak alatt történő átruházása esetén egyetlen korrekciót kell végezni az említett időszakból hátralevő idő során annak megállapításával, hogy a vagyontárgyat kizárólag olyan tevékenységhez használták, amely teljes mértékben adóköteles az átruházás éve és a korrekciós időszak lejártáig következő évek során. Mindazonáltal, ha az átruházás adómentes, a 9. cikk 30. vagy 32. pontja értelmében úgy kell tekinteni, hogy a vagyontárgyat nem adóköteles tevékenységhez használták, és az első esetben

el kell végezni a megfelelő korrekciót.

(6) Az elz? bekezdésben elírt korrekciót, amennyiben a vagyontárgyakat adómentes ügyletekhez használták, azon ingatlanok esetében is alkalmazni kell, amelyek eredetileg az adott építkezést, szerzést és ezekkel kapcsolatos egyéb beruházási költségeket terhel? adó teljes vagy részleges levonását eredményezték, ha:

- a) az adóalany a végzett tevékenység módosítása vagy jogszabályi elírás miatt kizárólag levonási jog nélküli adómentes tevékenység végzésére tért át;
- b) az adóalany kizárólag levonási jog nélküli adómentes tevékenység végzésére tért át a 12. cikk (3) bekezdése vagy az 55. cikk (3) és (4) bekezdése értelmében;
- c) az ingatlan a 9. cikk 29. pontja értelmében adómentes bérbeadás tárgya lett.”

15 A CIVA „A nem kereskedelmi céllal használt ingatlanokat érint? levonások korrekciója” elnevezés? 26. cikke az (1) bekezdésében a következ?ket mondja ki:

„Ha nem üzleti tevékenység céljára használnak olyan ingatlanokat, amelyek levonást keletkeztettek a 24. cikk (2) bekezdésében említett 19 éves id?szak kezdetét követ? egy vagy több teljes naptári év során, az elvégzett levonás 1/20 arányú éves korrekcióját kell elvégezni, amelyet az érintett év utolsó id?szakának bevallásában fel kell tüntetni.”

16 A CIVA 12. cikkében elírt, adózás választására való jogosultság alkalmazási feltételeit a 2007. január 29?i 21/2007. sz. törvényrendelettel (*Diário da República*, 1. sorozat, 20. szám) módosított, 1986. augusztus 20?i 241/86. sz. törvényrendelet (*Diário da República*, 1. sorozat, 190. szám; a továbbiakban: az adómentességr?l való lemondásra vonatkozó szabályozás) pontosította.

17 E szabályozásnak a „Levont adó korrekciója” elnevezés? 10. cikkének az alapeljárásban alkalmazandó változata a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A [CIVA] 25. cikkének (1) bekezdésében foglaltak sérelme nélkül, az olyan ingatlanokat használó adóalanyok, amelyek az adott szerzést terhel? adó teljes mértékben vagy részben történ? levonásához való jogot keletkeztetnek, a [CIVA] 24. cikkének (5) bekezdése alapján az elvégzett levonásokat egyetlen alkalommal korrigálják, figyelembe véve, hogy a vagyontárgyak adómentes tevékenységet érintenek, ha:

- a) az ingatlan az adóalany által folytatott tevékenységt?l eltér? célokat szolgál;
- b) bár az adóalany által folytatott tevékenységt?l nem eltér? célokat szolgál, az ingatlant ténylegesen nem használják a vállalkozás tevékenységének céljaira megszakítás nélkül, több mint két éven keresztül.”

18 Az adómentességr?l való lemondásra vonatkozó szabályozás fenti pontban hivatkozott 10. cikkében említett, CIVA 25. cikkének (1) bekezdése megegyezik a CIVA jelen ítélet 15. pontjában hivatkozott 26. cikke (1) bekezdésének az alapeljárásban alkalmazandó változatával.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

19 Az Imofloresmira tevékenységi köre lakáscélú, üzleti és vegyes célokat szolgáló olyan ingatlanok adásvételéb?l, bérbeadásából és kezeléséb?l áll, amelyek ? vagy harmadik személyek tulajdonát képezik.

20 A 2015. és 2016. év során végzett ellenőrzést követően az adó- és vámhatóság megállapította, hogy az Imofloresmira tulajdonában lévő két ingatlanhoz tartozó bizonyos helyiségek, amelyek tekintetében az adózást választotta, több mint két éve üresen álltak, és hogy ezen üresen állás ellenére az Imofloresmira nem végezte el a CIVA 26. cikkének (1) bekezdése alapján és az adómentességről való lemondásra vonatkozó szabályozás 10. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján a levont adó korrekcióját.

21 Ennek alapján az adó- és vámhatóság azzal érvelt, hogy a társaságnak esettől függetlenül évente vagy véglegesen el kellett volna végeznie a levont adó korrekcióját a tulajdonában álló ingatlanok üresen álló helyiségei tekintetében, és tájékoztatta az Imofloresmirát, hogy – mivel e korrekciót nem végezte el – a 2011., 2012. és 2013. gazdasági éveknek megfelelően, összesen 1 375 945,71 euró összegben korrekciókat kell alkalmazni a meg nem fizetett adó vonatkozásában. A Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik továbbá, hogy a 2013. gazdasági évre vonatkozó korrekcióknak következménye volt a 2014. évben levont adóra.

22 Mivel nem értett egyet az adó- és vámhatóságnak e korrekciók elvégzésére vonatkozó határozatával, az Imofloresmira keresetet indított a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) előtt a további héamegállapítás megsemmisítését kérve.

23 A kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy az Imofloresmira folyamatosan biztosította az ezen ingatlanok keretében rendelkezésre álló helyiségeknek a bérbeadásuk céljából történő kereskedelmi marketingjét.

24 E tekintetben e bíróság különösen pontosítja, hogy a 2011. és 2013. év között az Imofloresmira e célból megbízást kötött ingatlanügynökségekkel, és ez utóbbiak tanácsára különböző marketingtevékenységeket és értékesítést elősegítő tevékenységeket végzett, amelyek többek között egy prospektus, egy terjesztési lista és internetes oldal elkészítéséből, sajtóközlemények készítéséből és széles körben történő terjesztéséből, valamint reklámtábláknak az ingatlanokon történő elhelyezéséből álltak. Előadja továbbá, hogy az Imofloresmira a kínálatát is kiigazította egyrészt úgy, hogy versenyképesebb áron bocsátotta rendelkezésre a bérelhető helyiségeket, másrészt pedig, hogy a bérleti díj elengedésétől való megegyezés lehetőségét biztosította az egyes bérlők berendezkedésének idejére.

25 A kérdést előterjesztő bíróság szerint az Imofloresmira tulajdonában álló ingatlanokkal kapcsolatos kereskedelmi marketingszolgáltatások kiadásait tükrözték a 2011–2013. évi mérlegek.

26 E bíróság előtt az Imofloresmira azzal érvel, hogy a jelen ítélet 21. pontjában említett korrekciók jogellenesek amiatt, hogy az alapügyben alkalmazandó nemzeti jogszabály adó- és vámhatóság által képviselt értelmezése ellentétes az uniós joggal, és különösen a héairányelvvel, valamint a CIVA 26. cikkének (1) bekezdésével és az adómentességről való lemondásra vonatkozó szabályozás 10. cikkének (1) bekezdésével.

27 Mivel a kérdést előterjesztő bíróságnak kétsége van az alapügyben alkalmazandó nemzeti jogszabálynak, és különösen az adó- és vámhatóság által értelmezett CIVA 26. cikke (1) bekezdésének és az adómentességről való lemondásra vonatkozó szabályozás 10. cikke (1) bekezdésének az uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően, azon a véleményen van, hogy a héairányelv 137., 167., 168., 184., 185. és 187. cikkének az értelmezésére van szükség.

28 E körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ]) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a

Bíróság elé:

„1) Ha az ingatlan, annak ellenére, hogy két vagy több évig üresen állt, forgalomban van, azaz bérbeadási vagy *office center* típusú szolgáltatásnyújtás céljából a piacon rendelkezésre áll, és bizonyítható, hogy a tulajdonos célja annak héaköteles bérbeadása és e szándék megvalósításához minden szükséges erőfeszítést megtett, a [héairányelv] 167., 168., 184., 185. és 187. cikkével összeegyeztethető-e annak a [CIVA] 26. cikkének (1) bekezdése és a 2007. január 29-ii 21/2007 rendelet törvénnyel elfogadott, az ingatlanokkal kapcsolatos jogügyletekben a héamentességről való lemondásra vonatkozó szabályozás 10. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján a korábbi változatok szerint történő megállapítása, hogy »a vállalkozás tevékenységeinek céljaira ténylegesen nem használják«, vagy »adóköteles tevékenységekre ténylegesen nem használják«, és következésképpen annak megállapítása, hogy a kezdetben elvégzett levonást korrigálni kell, mert magasabb értékű, mint amelyhez az adóalany jogja volt?

2) Igeni? válasz esetén, a [héairányelv] 137., 167., 168., 184., 185. és 187. cikkének helyes értelmezése alapján, a fennmaradó teljes korrekciós időszakra elírható-e egyetlen korrekció, ahogy azt a portugál szabályozás a 2007. január 29-ii 21/2007 rendelet törvénnyel elfogadott, az ingatlanokkal kapcsolatos jogügyletekben a héamentességről való lemondásra vonatkozó szabályozás 10. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontjában – korábbi változata szerint – megállapítja, amennyiben az ingatlan több mint két éve üres, de a bérbeadás (adómentességről való lemondás lehetősége mellett) vagy (adóköteles) szolgáltatásnyújtás céljából a piacon forgalomban van, illetve a következő években az ingatlant elérhetően levonáshoz való jogot keletkeztető adóköteles tevékenységhez fogják használni?

3) Összeegyeztethető-e a [héairányelv] 137., 167., 168. és 184. cikkével a 2007. január 29-ii 21/2007 rendelet törvénnyel elfogadott, az ingatlanügyletekkel kapcsolatos héamentességről való lemondásra vonatkozó szabályozás 10. cikke (1) bekezdésének b) pontjával összefüggésben értelmezett 2. cikke (2) bekezdése c) pontjának rendelkezései, amelyek kizárják azt a lehetőséget, hogy a héaalany lemondjon a héamentességről az új bérleti szerződések megkötésekor egyetlen héakorrekció elvégzését követően, és amely sérti a korrekciós időszak alatti, ezt követő levonásra vonatkozó szabályokat?”

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

29 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 167., 168., 184., 185. és 187. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely azzal az indokkal írja elő az eredetileg levont héa korrekcióját, hogy valamely ingatlant, amely esetében gyakorolták az adózásra vonatkozó választási jogot, olyannak tekintenek, mint amelyet az adóalany már nem használ adóköteles tevékenységeihez, amennyiben ezen ingatlan több mint két évig üresen állt, holott azt az adóalany bizonyíthatóan megpróbálta ezen időszak alatt kiadni.

30 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv által felállított rendszer logikájából következően levonható az adóalany által az adóköteles tevékenységeihez felhasznált eszközöket és szolgáltatásokat terhelő adó. Az elzeteresen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással. Ha az adóalany által beszerzett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az elzeteresen felszámított adó levonására (lásd ebben az értelemben: 2006. március 30-ii Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 24. pont).

31 A haszonbérbeadási és a bérbeadási tevékenység adóztatása olyan lehetőség, amelyet az uniós jogalkotó a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontjában rögzített általános szabály alóli kivételként biztosított a tagállamok számára, amely rendelkezés szerint a haszonbérbeadási és a bérbeadási tevékenység f) szabály szerint héamentes. Az ezen adóztatáshoz kapcsolódó levonási jog tehát nem gyakorolható automatikusan, hanem kizárólag abban az esetben, ha a tagállam él a héairányelv 137. cikke (1) bekezdésének d) pontjában említett lehetőséggel, és ha az adóalanyok élnek a részükre biztosított választás jogával (2006. január 12-i *Turn? und Sportunion Waldburg* ítélet, C?246/04, EU:C:2006:22, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Nem vitatott, hogy a Portugál Köztársaság élt e lehetőséggel. Ezenkívül az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy az alapügy tárgyát képez? ingatlanokra vonatkozó bérleti szerz?déseknek az üresen állás vitatott id?szakát megelőz? megkötésekor az Imofloresmira ezen ingatlanok bérbeadásának az adóztatása mellett döntött.

33 Egyébiránt a héairányelv 168. cikkének szövegéb?l kit?nik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez egyrészt szükséges, hogy az érintett személy ezen irányelv értelmében „adóalanyak” min?süljön, másrészt hogy az érintett termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel (2005. december 15-i *Centralan Property* ítélet, C?63/04, EU:C:2005:773, 52. pont).

34 A jelen ügyben nem vitatott az Imofloresmira adóalanyi min?sége. Viszont az adó? és vámhatóság azzal az indokkal kötelezte ?t a héalevonások korrekciójára, hogy a szóban forgó ingatlanok több mint két éve üresen álltak, és azokat emiatt úgy tekintik, mint amelyeket már nem használ adóköteles tevékenységeihez, holott megállapításra került, hogy e társaságnak ezen id?szaka alatt továbbra is szándékában állt ezen ingatlanok héaköteles bérbeadása, és megtette az e célból szükséges lépéseket.

35 A héairányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. Következésképpen kizárólag az alapján dönthet? el, hogy fennáll?e adólevonási jog, hogy ezen id?pontban a személy milyen min?ségben jár el (lásd ebben az értelemben: 1991. július 11-i *Lennartz* ítélet, C?97/90, EU:C:1991:315, 8. pont; 2006. március 30-i *Uudenkaupungin kaupunki* ítélet, C?184/04, EU:C:2006:214, 38. pont).

36 Ha az adóhatóság a vállalkozás által nyújtott információk alapján elismerte annak adóalanyiságát, e jogállást kés?bb f?szabály szerint nem lehet visszaható hatállyal azért visszavonni, mert bizonyos események bekövetkeztek, vagy sem (lásd ebben az értelemben: 1996. február 29-i *INZO* ítélet, C?110/94, EU:C:1996:67, 21. pont), a csalás vagy visszaélés esetét kivéve.

37 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héairányelv 167–172. cikkében foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és f?szabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhel? elzetiesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal gyakorolható (2005. december 15-i *Centralan Property* ítélet, C?63/04, EU:C:2005:773, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozást teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetend? vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer tehát minden gazdasági tevékenység adóterhét illet?en biztosítja a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy maguk az említett tevékenységek héakötelesek (2005. december 15-i *Centralan Property* ítélet, C?63/04,

EU:C:2005:773, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Fontos továbbá emlékeztetni arra, hogy a héarendszer, tehát a levonási mechanizmus alkalmazását az határozza meg, hogy az eszközt vagy a szolgáltatást az adóalany e minőségében eljárva szerezte-e meg, illetve vette-e igénybe. Az eszköz vagy a szolgáltatások felhasználása vagy tervezett felhasználása csak azon eredeti levonás mértékét határozza meg, amelyhez az adóalany a héairányelv 168. cikke alapján joga van, illetve a későbbi időszak folyamán elvégzendő esetleges módosítások terjedelmét, azonban nem érinti az adólevonási jog keletkezését (lásd ebben az értelemben: 1991. július 11-ii Lennartz ítélet, C-97/90, EU:C:1991:315, 15. pont).

40 Ebből következik, hogy az adólevonási jogi szabály szerint továbbra is fennmarad, még ha az adóalany a levonás alapját képező említett eszközöket és szolgáltatásokat később akaratán kívül álló okokból nem is használta fel adóköteles tevékenységei keretében (lásd ebben az értelemben: 1996. február 29-ii INZO ítélet, C-110/94, EU:C:1996:67, 20. pont; 1998. január 15-ii Ghent Coal Terminal ítélet, C-37/95, EU:C:1998:1, 19. és 20. pont).

41 A jelen ügyben az adó- és vámhatóság értelmezése szerint az a tény, hogy valamely ingatlan bizonyos időtartamra üresen áll, megszakítja az ingatlan vállalkozás céljára való felhasználását, ami arra kötelezi az adóalanyt, hogy végezze el a levont adó korrekcióját, még ha be is bizonyosodott, hogy ez utóbbinak továbbra szándékában áll adóköteles tevékenység folytatása.

42 Márpedig a jelen ítélet 39. és 40. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az adóalany megőrzi adólevonási jogát annak keletkezésétől fogva, még ha a levonás alapját képező említett eszközöket vagy szolgáltatásokat adóköteles tevékenységei keretében akaratán kívül álló okokból nem is tudta felhasználni, illetve igénybe venni.

43 A héairányelv más értelmezése ellentétes lenne a héasemlegesség elvével a vállalkozás adóterhét illetően. Ez ugyanazon beruházási tevékenységek adójogi bánásmódja tekintetében indokolatlan különbségekhez vezethet a már adóköteles tevékenységeket folytató vállalkozások és olyan vállalkozások között, amelyek beruházásokon keresztül adóköteles ügyletek forrását képező tevékenységekbe kívánnak belefogni. Hasonlóképpen, önkényes eltérések keletkeznének a két utóbbi vállalkozások között, ha a levonások végleges elfogadása azon kérdéstől függne, hogy az ilyen beruházások adóköteles ügyletekhez vezetnek-e, vagy sem (1996. február 29-ii INZO ítélet, C-110/94, EU:C:1996:67, 22. pont).

44 Az adósemlegesség elvével tehát ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely azáltal, hogy a héalevonások végleges elfogadását az adóalany által végzett gazdasági tevékenység eredményeitől teszi függővé, az azonos ingatlanberuházási tevékenységek adójogi bánásmódját illetően indokolatlan különbséget tesz az azonos profilú és ugyanazon tevékenységet folytató vállalkozások között.

45 E következtetést nem vonhatja kétségbe a portugál kormány azon érve, miszerint a korábban kötött bérleti szerződések felmondása miatt a héairányelv 185. cikke (1) bekezdése értelmében „[módosultak] az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezőket”, és így el kell végezni a levont adó arányos korrekcióját.

46 Ugyanis el?sz?r is igaz ugyan, hogy a levont adó korrekciójának az elvégzése az adóalany szándékától független körülmények miatt is szükséges lehet (lásd ebben az értelemben: 2004. április 29?i Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet, C?487/01 és C?7/02, EU:C:2004:263, 55. pont), ugyanakkor e rendelkezés nem sértheti azon alapvet? elveket, amelyek a héairányelvvel létrehozott rendszer alapját képezik, és különösen az adósemlegesség elvét.

47 Márpedig a portugál kormány érvelésével ellentétben annak megállapítása, hogy a héairányelv 185. cikke értelmében vett „módosítások” fennállásának megállapításához elegend?, hogy valamely ingatlan az arra vonatkozó bérleti szerz?dés felmondását követ?en a tulajdonosának szándékán kívül álló körülmények miatt üresen álljon, holott bizonyították, hogy ez utóbbinak továbbra is szándékában áll annak adóköteles tevékenységéhez való felhasználása, és e célból megteszi a szükséges lépéseket, a korrekciók területén alkalmazandó rendelkezéseken keresztül a levonási jog korlátozásához vezet.

48 Másodszor, még ha a héairányelv 137. cikkének (2) bekezdése széles mérlegelési jogkört is biztosít a tagállamoknak, lehet?vé téve számukra az adózás választására vonatkozó jog gyakorlása módjainak meghatározását, vagy akár e jog kizárását (lásd ebben az értelemben: 2006. január 12?i Turn? und Sportunion Waldburg ítélet, C?246/04, EU:C:2006:22, 27–30. pont), a tagállamok e jogkört nem gyakorolhatják az ezen irányelv 167. és 168. cikkének általánosan történ? megsértése céljából, hogy visszavonják a már megszerzett levonási jogot.

49 Ugyanis az adóköteles ügyletekhez kapcsolódó héalevonásoknak az adólevonás választására vonatkozó jog gyakorlását követ? korlátozása nem a választásra vonatkozó jognak a tagállamok által a héairányelv 137. cikkének (2) bekezdése alapján korlátozható „terjedelmét”, hanem e jog gyakorlásának a következményeit érinti (lásd ebben az értelemben: 2006. március 30?i Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C?184/04, EU:C:2006:214, 46. pont).

50 Végül hangsúlyozni kell, hogy az adóalanyi min?ség csak akkor szerezhethet? meg véglegesen, ha az érintett személy jóhiszem?en tett nyilatkozatot a tervezett gazdasági tevékenységek megkezdésére irányuló szándékáról. Csalás vagy visszaélés esetén, amikor az érintett személy úgy tett, mintha valamely gazdasági tevékenységet kívánna folytatni, valójában a magánvagyonra kívánt olyan termékeket szerezni, amelyek tekintetében adólevonásra volt lehet?ség, az adóhatóság visszamen?leg követelheti ezen levont összegeket azon az alapon, hogy az adólevonásra valótlan tartalmú adóbevallás alapján került sor (2000. március 21?i Gabalfrisa és társai ítélet, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 46. pont).

51 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélések elleni küzdelem olyan célkit?zés, amelyet a héairányelv elismer és támogat, amint azt annak 131. cikke említi (2004. április 29?i Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet, C?487/01 és C?7/02, EU:C:2004:263, 76. pont).

52 Következésképpen, amennyiben az adóhatóság megállapítaná, hogy az adólevonási jogot csalárd módon vagy visszaélésszer?en gyakorolták, amit a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell vizsgálnia, visszaható hatállyal követelhetné a levont összegeket (2005. március 3?i Fini H ítélet, C?32/03, EU:C:2005:128, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 A fentiekre tekintettel az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 167., 168., 184., 185. és 187. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely azzal az indokkal írja el? az eredetileg levont héa korrekcióját, hogy valamely ingatlan, amely esetében gyakorolták az adózásra vonatkozó választási jogot, olyannak tekintenek, mint amelyet az adóalany már nem használ adóköteles tevékenységeihez, amennyiben ezen ingatlan több mint két évig üresen állt, holott azt az adóalany bizonyíthatóan megpróbálta ezen id?szak

alatt kiadni.

A második és a harmadik kérdésről

54 Tekintettel az első kérdésre adott válaszra, a második és a harmadik kérdést nem kell megválaszolni.

A jelen ítélet időbeli hatályának korlátozásáról

55 Abban az esetben, ha a Bíróság kimondja, hogy az uniós joggal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, a portugál kormány azt kéri a Bíróságtól, hogy korlátozza ítéletének időbeli hatályát.

56 Kérelmének alátámasztására e kormány először is azt állítja, hogy valamennyi jogviszony a célból történő eseti vizsgálata, hogy a bérbeadó adóalanyok helyesen számították-e ki és fizették-e meg az érintett tagállamnak a héakorrekcióknak megfelelő összegeket, önmagában olyan feladatnak minősül, amely rendelkezésre nem álló adminisztrációs és jogi források „túlméretezett” igénybevételét teszi szükségessé, és amelyet ha nem végeznek el, visszaéléshez és az adóbevételek még jelentősebb kieséséhez vezethet.

57 A portugál kormány másodszor azzal érvel, hogy ilyen esetben az időközben már korrigált vagy beszedett adó kiesése jelentős összegeket tesz ki, és elviselhetetlen költségvetési egyensúlyhiányt teremt.

58 Harmadszor a portugál kormány megjegyzi, hogy az alapeljárásban szóban forgó nemzeti szabályozás célja annak biztosítása, hogy a levonható előzetesen felszámított héaösszegek közvetlenül és arányosan kapcsolódjanak a ténylegesen megtörtént adózáshoz, ami a portugál kormány és nemzeti adóhatóságok jóhiszeműségét tanúsítja.

59 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely ítélet időbeli hatályának korlátozása olyan kivételes intézkedésnek minősül, amely feltételezi, hogy az érvényes és hatályos szabályozás alapján jóhiszeműen létrejött jogviszonyok magas száma miatt súlyos gazdasági következmények felmerülésének kockázata áll fenn, továbbá úgy tűnik, hogy a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat az uniós rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság az uniós jognak meg nem felelő magatartásra indítja, és e bizonytalansághoz esetleg maguk a tagállamok vagy az Európai Bizottság magatartása is hozzájárult (lásd többek között: 2013. december 19-ii Endress ítélet, C-209/12, EU:C:2013:864, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy a héalevonási jog adóalanyokkal szembeni korlátozása a közös héarendszer egyik alapelve alóli kivételt képez, amelynek jogszerűsége az állandó ítélkezési gyakorlat szerint csak kivételes körülmények esetén állapítható meg (lásd ebben az értelemben: 2017. október 19-ii Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 67. pont).

61 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy nem áll fenn az uniós jog, és különösen a héairányelv rendelkezéseinek hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság az adólevonási jog terjedelmét és annak az ezen irányelvvel felállított rendszer keretében betöltött szerepét illetően (lásd ebben az értelemben: 2017. október 19-ii Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 68. pont).

62 A portugál hatóságok tehát nem hivatkozhatnak az uniós jogi rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanságára. Mivel e kritérium nem teljesül, nem szükséges vizsgálni, hogy a gazdasági következmények súlyosságának kritériuma teljesül-e.

63 A fenti megfontolásokból következik, hogy a jelen ítélet időbeli hatályát nem szükséges korlátozni.

A költségekről

64 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 hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167., 168., 184., 185. és 187. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely azzal az indokkal írja elő az eredetileg levont hűa korrekcióját, hogy valamely ingatlan, amely esetében gyakorolták az adózásra vonatkozó választási jogot, olyannak tekintenek, mint amelyet az adóalany már nem használ adóköteles tevékenységeihez, amennyiben ezen ingatlan több mint két évig üresen állt, holott azt az adóalany bizonyíthatóan megpróbálta ezen időszak alatt kiadni.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: portugál.