

A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (nyolcadik tanács)

2021. május 18.(\*)

„Elztes döntéshozatal – A Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke – Adózás – A hozzáadottértékadó (h a) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Valamely épület építési szakaszában elztesen megfizetett adó levonása – A választott adókötelezettség rendszere – Az eredetileg tervezett tevekens gr l való lemondás – Az elztesen megfizetett adó levonásának korrekciója – Az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre az  telkezési gyakorlatból egyértelműen levezethető válasz”

A C 248/20. sz.  gyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elztes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Högsta f rvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a Bírósághoz 2020. június 9 n érkezett, 2020. május 19 i határozatával terjesztett elő

a **Skatteverket**

 s

a **Skellefte  Industrihus AB**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: N. Wahl tanácselnök, F. Biltgen (előadó)  s L. S. Rossi bír k,

főtanácsnok: H. Saugmandsgaard  e,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint a Bíróság az eljárási szabályzatának 99. cikke alapján, indokolt végzéssel határoz,

meghozta a következő

**Végzést**

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadott rt kad rendszerr l 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., 168., 184–187., 189.  s 192. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Skatteverket (adóhatóság, Svédország)  s a Skellefte  Industrihus AB között az utóbbit terhelő, az elztesen megfizetett hozzáadottértékadó (h a) levonásának ingatlanbefektetési projektről való lemondást követően elvégzett a korrekciója tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

**Jogi háttér**

## **Az uniós jog**

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

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

4 Ezen irányelv 135. cikkének (1) bekezdése a következőket írja el?:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

l) az ingatlanok bérbe- és haszonbérbe adása.”

5 Az említett irányelv 137. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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;

c) beépítetlen földterület értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett építési telkek 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.”

6 Ugyanezen irányelv 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?;

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

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

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

e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉA?.”

7 A héairányelv 184. cikke elírja:

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

8 Ezen irányelv 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.”

9 Az említett irányelv 186. cikke kimondja:

„A 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.”

10 Ugyanezen irányelv 187. cikkének szövege a következő:

„(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 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, elállították vagy adott esetben első alkalommal használatba vették.”

11 A héairányelv 188. cikke így szól:

„(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) 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.”

12 Ezen irányelv 189. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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 érdekében, hogy a korrekcióból indokolatlan előnyök ne származzanak;
- d) ügyviteli egyszerűsítéseket engedélyeznek.”

13 Az említett irányelv 190. cikke elírja:

„A 187., 188., 189. és 191. cikk alkalmazásában a tagállamok tárgyi eszközöknek tekinthetik azokat a szolgáltatásokat, amelyek jellemzői hasonlóak, mint amelyeket szokásosan a tárgyi eszközöknek tulajdonítanak.”

14 A héairányelv 191. cikke kimondja:

„Ha valamelyik tagállamban a 187. és 188. cikk alkalmazása elhanyagolható eredménnyel jár, a tagállam a HÉA-bizottsággal folytatott konzultációt követően a HÉA összes, érintett tagállamon belüli hatásának és az ügyviteli egyszerűsítések szükségességének figyelembevételével eltekinthet e cikkek alkalmazásától, feltéve, hogy ez nem vezet a verseny torzulásához.”

15 Ezen irányelv 192. cikke szerint:

„Amennyiben az adóalany az általános szabályozásról különös szabályozásra tér át, vagy fordítva, a tagállamok meghozhatják a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy az adóalanyak se indokolatlan előnyei, se indokolatlan hátrányai ne keletkezzenek.”

### **A svéd jog**

16 Az 1994. március 30-ai Mervärdesskattelagen (1994:200) (a hozzáadottértékadóorról szóló [1994:200] törvény) (SFS 1994., 200. sz.) alapügy tényállására alkalmazandó változatának (a továbbiakban: héatörvény) 3. fejezetében található 2. §-a értelmében az ingatlanok bérbeadása f§szabály szerint héamentes. Ugyanakkor az ingatlan tulajdonosa, aki azt részben vagy egészben adóköteles tevékenységhez történő tartós felhasználás céljára valamely bérlő részére bérbe adja, a héatörvény 3. fejezetének 3. §-a és 9. fejezetének 1. §-a alapján választhatja az adózás lehetőségét.

17 Bár f§szabály szerint az adózás lehetőségének választása csak az ingatlan felépítését és a bérbeadás megkezdését követően lehetséges, a héatörvény 3. fejezete 3. §-a (3) bekezdésének 3. pontjából és 9. fejezetének 2. §-ából az következik, hogy az ingatlan tulajdonosa az ingatlan építési szakaszában választhatja az adózást, feltéve különösen, ha az épületet annak befejezését követően bérbe kívánja adni.

18 E törvény 9. fejezete 6. §-ának (2) bekezdése értelmében az adóhatóság az ingatlan építése során még a bérlet megkezdése előtt véget vethet a választható adózás lehetőségének, ha bebizonyosodik, hogy az ezen eljárással kapcsolatos feltételek már nem teljesülnek.

19 A héatörvény 8. fejezete tartalmazza az elztesen felszámított héa levonására, 8a. fejezete pedig a korrekcióra vonatkozó rendelkezéseket.

20 E törvény 8. fejezetének 3. §-a és 9. fejezetének 8. §-a értelmében az adózást választó ingatlan tulajdonosa jogosult a tevékenységéhez kapcsolódó beszerzésekhez kapcsolódó elztesen felszámított héa levonására. A levonást vagy az építési szakaszban a választható adózás lehetősége, vagy visszamenleges levonás vagy korrekció útján lehet elvégezni.

21 Az említett törvény 8a. fejezetének 4. §-ából kitnik, hogy az adólevonások korrekcióját fszabály szerint a tárgyi eszköz használatában bekövetkez olyan változás esetén kell elvégezni, amelynek megszerzése részben vagy egészben adólevonásra jogosította fel, így az adólevonási jog korlátozott. Fordított esetben is korrigálni kell az adólevonásokat, vagyis ha a beszerzés nem jogosított adólevonásra, vagy csak részben jogosított adólevonásra, és ha a használat megváltozása következtében az adólevonási jog megállapításra kerül, vagy az magasabb lesz.

22 Ugyanezen törvény 8a. fejezetének 6. §-ával összhangban csak akkor kerülhet sor korrekcióra, ha a tárgyi eszközök felhasználásának megváltozása vagy az átruházás egy bizonyos időszakon (korrekciós időszakon) belül következik be. Ez az időszak ingatlan esetében tíz évnek felel meg.

23 A héatörvény 9. fejezetének 11. §-a a korrekcióra vonatkozó különös rendelkezéseket tartalmazza arra az esetre, ha az adóköteles bérbeadás megkezdését megelőzően az építési szakaszban megszüntetik a választható adózás lehetőségét. A korrekciót tehát az egész fennmaradó korrekciós időszakra vonatkoztatva egyszerre kell elvégezni. Ezenkívül a választható adózás lehetőségét biztosító határozat és az annak vége közötti időszakra vonatkozó elztesen felszámított adót az államnak kamatokkal együtt kell megfizetni. E rendelkezések hatása az, hogy a levont elztesen felszámított adót azonnal vissza kell téríteni, kamatokkal növelve.

### **Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdés**

24 A Skellefteå Industrihus, svéd jog hatálya alá tartozó társaság a tulajdonában álló telken bérbe adandó irodaépület építését tervezte, 2012 novemberétől az ingatlan építése során kérte és megkapta a választható adózás lehetőségét. Ezt követően 966 508 svéd korona (SEK) (hozzávetőleg 95 400 euró) összegben levonta az első sorban a tervezett épülettel kapcsolatos építésmérnöki szolgáltatásokat terhelő elztesen felszámított héát. Miután a potenciális jövőbeni bérlők egyike bejelentette, hogy a szóban forgó épületben található helyiségek bérbevitelében már nem érdekelt, a költségek újraértékelése nyilvánvalóvá tette, hogy a projekt pénzügyileg nem volt kifizetődő. Az alapeljárás alperese tehát 2013 szeptemberében úgy határozott, hogy lemond a tervről, ami megszüntette a választható adózás lehetőségét.

25 A Skellefteå Industrihus 2013 decemberében teljes egészében visszatérítette az abban az időszokban levont héát, amelynek során a választható adózásra vonatkozó rendelkezések hatálya alá tartozott. Mindazonáltal három évvel később, mivel úgy vélte, hogy az elztesen levont héa visszatérítésének kötelezettsége nem egyeztethető össze a héairányelvvel, kérte, hogy az elztesen felszámított adó levonását újból fogadják el.

26 Mivel e kérelmet az adóhatóság elutasította, a Skellefteå Industrihus keresetet indított a Förvaltningsrätten i Umeå (utmeåi közigazgatási bíróság, Svédország) előtt, amely helyt adott annak azzal az indokkal, hogy az alkalmazandó nemzeti szabályozás nem egyeztethető össze az uniós joggal. Az adóhatóság következképpen visszatérítette a Skellefteå Industrihus részére azon héa összegét, amelyet ez utóbbi eredetileg visszatérített.

27 Mivel az adóhatóság által benyújtott fellebbezés elutasításra került, ez utóbbi fellebbezést nyújtott be a kérdést elterjesztő bírósághoz, amelyben azt kérte, hogy e bíróság kötelezze a Skellefteå Industrihust az elzeteresen levont héa visszatérítésére.

28 A kérdést elterjesztő bíróság mindenkelt megállapítja, hogy a jelen ügyben nem történt visszaélés vagy csalás, és hogy a beszerzések nem adómentes ügyletek megvalósítását szolgálták. Így az alapeljárás kizárólag arra a kérdésre vonatkozik, hogy a héatörvény 9. fejezetének 11. §-a összeegyeztethető-e a héairányelvvel, amennyiben az adófizetési kötelezettség valamely épület építési projektről való, a kivitelezést megelőző lemondás miatt szűnik meg, és így semmilyen bérbeadási ügylet nem valósult meg.

29 Ezt követően megjegyzi, hogy a héatörvény 9. fejezete 11. §-a rendelkezéseinek nincs közvetlen megfeleljük a héairányelvben, és hogy meg kell tehát határozni, hogy – amint azt az adóhatóság eladja – e rendelkezések ténylegesen az említett irányelv 137. cikke által a tagállamok számára az ingatlanbérbeadások választható adózásának lehetőségére vonatkozó szabályozás pontosítása céljából biztosított mérlegelési mozgástér keretébe illeszkednek-e. Márpedig az ilyen kérdésre adandó válasz nem vezethet le a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, és különösen a 2006. január 12-i Turn und Sportunion Waldburg ítéletből (C-246/04, EU:C:2006:22); a 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítéletből (C-184/04, EU:C:2006:214) és a 2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134) ítéletből.

30 Végül pontosítja, hogy abban az esetben, ha a Bíróság úgy ítéli meg, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás nem tartozik a tagállamok számára elismert mérlegelési mozgástér hatálya alá, azt is meg kellene vizsgálni, hogy e rendelkezések mindazonáltal elfogadhatók-e a héairányelv adólevonások korrekciójára vonatkozó szabályai tekintetében. A kérdést elterjesztő bíróság úgy véli, hogy e kérdést illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlata, különösen az 1996. február 29-i INZO ítélete (C-110/94, EU:C:1996:67) nem teszi lehetővé e kérdés megválaszolását.

31 E körülmények között a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzeteres döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Összeegyeztethető-e a héairányelvvel, különösen annak 137., 168., 184–187., 189. és 192. cikkével az, ha az olyan ingatlantulajdonosnak, aki az épület megépítése adózásának lehetőségét választotta, és aki az építési projekthez kapcsolódó beszerzések után elzeteresen felszámított adót levonásba helyezte, azonnal vissza kell fizetnie az elzeteresen felszámított adó teljes, kamatokkal növelt összegét amiatt, hogy az adókötelezettség megszűnik, mivel az épület befejezése előtt felhagytak az építési projekttel, és ennélfogva elmarad a bérbeadás?”

### **Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésről**

32 Eljárási szabályzatának 99. cikke értelmében a Bíróság – különösen, ha az elzeteres döntéshozatalra terjesztett kérdésre a válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, vagy ha az ilyen kérdésre adandó válasz nem enged teret semmilyen észszerű kétségnek – az eladó bírő javaslatára és a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor indokolt végzéssel határozhat.

33 A jelen ügyben alkalmazni kell ezt a rendelkezést.

34 Elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 137., 168., 184–187., 189. és 192. cikkét úgy

kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a valamely bérbeadandó épület építése során az adózás lehetőségét választó, és az ezen építési projekthez kapcsolódó beszerzések után elzeteresen felszámított adót levonásba helyez? levonásba helyez? ingatlanulajdonos azon kötelezettségét írja el?, hogy azonnal vissza kell fizetnie e héal kamatokkal növelt teljes összegét, mivel adóköteles tevékenység fennállása nélkül lemondtak a levonásra jogosító tervezett projektr?, vagy amely ilyen helyzetben az elzeteresen megfizetett héal korrekciójának kötelezettségét írja el?.

35 E kérdés megválaszolása érdekében meg kell állapítani, hogy az alapügy tényállása nem az adókötelezettség megszűnésére, hanem adóköteles ügyletek hiányára vonatkozik. Ugyanis, mivel a héalrányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében az minsül „adóalanynak”, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére (lásd ebben az értelemben: 2016. október 12?i Nigl és társai ítélet, C?340/15, EU:C:2016:764, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), a héalalanyiség nem sz?nik meg automatikusan, amikor az adóalany úgy dönt, hogy lemond a korábban tervezett tevékenységr?l.

36 Ami azt a kérdést illeti, hogy a tagállamok a héalrányelv 137. cikkében számukra biztosított mérlegelési mozgástér gyakorlása során el?írhatnak-e olyan szabályt, amely szerint az e cikkben el?írt választási jog gyakorlását követ?en biztosított levonási jog visszamen?leg visszavonható, ha a tervezett gazdasági tevékenységr?l lemondtak, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében a héalrendszer, ebb?l következ?en pedig a levonási mechanizmus alkalmazását az határozza meg, hogy a terméket vagy a szolgáltatást az adóalany e minségében eljárva szerezte-e be, illetve vette-e igénybe. A termék vagy a szolgáltatások felhasználása vagy tervezett felhasználása csak az adóalanyt a héalrányelv 168. cikke alapján megillet? eredeti levonás mértékét, illetve a kés?bbi id?szakok folyamán elvégzend? esetleges módosítások terjedelmét határozza meg, azonban nem érinti az adólevonási jog keletkezését (2020. november 12?i ITH Comercial Timissaoara ítélet, C?734/19, EU:C:2020:919, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A Bíróság szintén több alkalommal úgy ítélte meg, hogy a levonáshoz való jog a keletkezését követ?en f?szabály szerint még akkor is fennmarad, ha a tervezett gazdasági tevékenység nem valósult meg, tehát nem vezetett adóköteles ügyletekhez (lásd ebben az értelemben: 1996. február 29?i INZO ítélet, C?110/94, EU:C:1996:67, 20. pont; 2018. október 17?i Ryanair ítélet, C?249/17, EU:C:2018:834, 25. pont), illetve ha az adóalany a levonást lehet?vé tév? termékeket vagy szolgáltatásokat akarától független körülmények miatt nem használta fel adóköteles ügyletek keretében (2020. november 12?i ITH Comercial Timissaoara ítélet, C?734/19, EU:C:2020:919, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A héalrányelv más értelmezése ellentétes lenne a vállalkozások adóterhének tekintetében fennálló héasemlegesség elvével. Ugyanis ez az ugyanezen 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 képez? tevékenységekbe kívánnak belefogni. Hasonlóképpen, önkényes eltérések keletkeznének e két utóbbi vállalkozás között, ha a levonások végleges elfogadása azon kérdést?l függne, hogy az ilyen beruházások adóköteles ügyletekhez vezetnek-e, vagy sem (2020. november 12?i ITH Comercial Timi?oara ítélet, C?734/19, EU:C:1996:919, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Egyébiránt az ítélkezési gyakorlatból kit?nik, hogy még ha a héalrányelv 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, a tagállamok e jogkört nem gyakorolhatják az ezen irányelv 167. és 168. cikkének

azáltal történ? megsértése céljából, hogy visszavonják a már megszerzett levonási jogot (2018. február 28?i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C?672/16, EU:C:2018:134, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). 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 (2018. február 28?i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C?672/16, EU:C:2018:134, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Következésképpen, bár a tagállamok szabadon határozhatják meg a választási jog gyakorlásának feltételeit és módjait, azok nem sérthetik magát az adólevonási jogot, és tiszteletben kell tartaniuk a héairányelv céljait és általános elveit (lásd ebben az értelemben: 2004. szeptember 9?i Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg ítélet, C?269/03, EU:C:2004:512, 24. pont; 2006. január 12?i Turn? und Sportunion Waldburg ítélet, C?246/04, EU:C:2006:22, 31. pont; 2006. március 30?i Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C?184/04, EU:C:2006:214, 45. és 46. pont).

41 Ebb?l következik, hogy a héairányelv 137. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti jogszabályi rendelkezés, mint amilyen a héatörvény 9. fejezetének 11. §?a, amely ténylegesen el?írja az el?zetesen megfizetett adó levonásához való jog visszavonását, jóllehet e jogot az adóalany számára a választási jogának gyakorlása keretében biztosították.

42 Ami azt a kérdést illeti, hogy az 1996. február 29?i INZO ítéletben (C?110/94, EU:C:1996:67) kiemelt azon elvet, amely szerint az adólevonási jogot akkor is megszerzik, ha a tevékenység az adóköteles tevékenységek folytatása el?tt véget ért, a héairányelvnek az adólevonások korrekciójára vonatkozó szabályaival együttesen kell?e értelmezni, és különösen, hogy az olyan rendelkezés, mint amilyen a héatörvény 9. fejezetének 11. §?a legalább elfogadható?e e szabályokra tekintettel, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság egyrészt akként ítélte meg, hogy a héairányelv 184–187. cikkében szabályozott korrekciós mechanizmus szerves részét képezi az ezen irányelvben foglalt héalevonási rendszernek, és célja az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az el?zetesen megfizetett héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknek és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között (lásd ebben az értelemben: 2020. július 9?i Finanzamt Bad Neuenahr?Ahrweiler ítélet, C?374/19, EU:C:2020:546, 20. pont; 2020. szeptember 17?i Stichting Schoonzicht ítélet, C?791/18, EU:C:2020:731, 26. pont). Másrészt pontosította, hogy ha az adóalany által beszerzett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem az adó áthárítására, sem az el?zetesen felszámított adó levonására (2020. július 9?i Finanzamt Bad Neuenahr?Ahrweiler ítélet, C?374/19, EU:C:2020:546, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Egyébiránt a héairányelv 184. cikke, a lehet? legtágabban határozza meg a korrekcióra vonatkozó kötelezettség keletkezését, amennyiben úgy rendelkezik, hogy „[a]z eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt”. E megfogalmazás nem zárja ki eleve a jogosulatlan levonás egyetlen lehetséges esetét sem, a korrekcióra vonatkozó kötelezettség általános terjedelmét meger?síti az ezen irányelv 185. cikkének (2) bekezdésében el?írt kivételek kifejezett felsorolása (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 17?i Stichting Schoonzicht ítélet, C?791/18, EU:C:2020:731, 30. és 31. pont).

44 Ezen túlmen?en, amennyiben az adóalany az adóköteles tevékenységei keretében akaratán kívül álló okokból nem használja fel a levonás alapját képez? termékeket és szolgáltatásokat, nem elegend? a héairányelv 185. cikke értelmében vett „módosulások” fennállásának megállapításához, hogy valamely ingatlan az arra vonatkozó bérleti szerz?dés



felmondását követően üresen áll, még akkor sem, ha bizonyították, hogy az adóalanynak 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 (2020. november 12-ii ITH Comercial Timișoara ítélet, C-734/19, EU:C:1996:919, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Így, ha a jelen végzés 42. 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, megszőnik, ha az adóalany már nem áll szándékában a szóban forgó termékek és szolgáltatások adóköteles értékesítési ügyletekhez való felhasználása, vagy azokat adómentes ügyletekhez használta fel (2020. november 12-ii ITH Comercial Timișoara ítélet, C-734/19, EU:C:1996:919, 44. pont).

46 Következésképpen, ha – amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik – az alapügyben fennálló helyzet megfelel az előző pontban leírt helyzetnek, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, annak a héairányelv 184–187. cikkében előírt korrekciós mechanizmus alkalmazását kell eredményeznie.

47 Ami konkrétan a héairányelv 187. cikkét illeti, a Bíróság megállapította, hogy e rendelkezés nem határozza meg a korrekció akkor alkalmazandó szabályait, ha az adólevonási jog magában a tárgyi eszköz első használatbavételének időpontjában bizonyul az eredeti adólevonásnál magasabbnak vagy alacsonyabbnak (2020. szeptember 17-ii Stichting Schoonzicht ítélet, C-791/18, EU:C:2020:731, 43. pont). Egyébiránt az eredeti adólevonásnak az érintett tárgyi eszköz első használatbavételének időpontjában történő korrekciójára vonatkozó szabályoknak a megállapítása, amennyiben kitűnik, hogy ebben az időpontban az említett adólevonás magasabb volt annál, mint amelyre az adóalany ezen eszköz tényleges használatára tekintettel jogosult volt, nem a héairányelv 187. cikkének, hanem ezen irányelv 184. és 185. cikkének a tagállamok által az említett irányelv 186. cikke alapján meghatározandó végrehajtási szabályainak a hatálya alá tartozik (2020. szeptember 17-ii Stichting Schoonzicht ítélet, C-791/18, EU:C:2020:731, 48. pont).

48 Márpedig a jelen ügyben, mivel nem került sor a beszerzett termék és igénybe vett szolgáltatások „első felhasználására” vagy „tényleges felhasználására”, azt a következtetést kell levonni, hogy a svéd jogban előírt eredeti héalevonás korrekciójára vonatkozó szabályok nem tartoznak a héairányelv 187. cikkének hatálya alá, és így a kérdést előterjesztő bíróság által tervezettekkel ellentétben nem ütközhetnek e rendelkezéssel.

49 Ugyanez a következtetés vonható le a héairányelv 192. cikkét illetően, mivel e rendelkezés szövegéből egyértelműen kitűnik, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy meghozzák a „a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy az adóalany se indokolatlan előnyei, se indokolatlan hátrányai ne keletkezzenek”.

50 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 137., 168., 184–187., 189. és 192. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a valamely bérbeadandó épület építése során az adózás lehetőségét választó, és az ezen ingatlanprojekthez kapcsolódó beszerzések után előzetesen felszámított héát levonásba helyező ingatlantulajdonos azon kötelezettségét írja elő, hogy azonnal vissza kell fizetnie ezen adó esetlegesen kamatokkal növelt teljes összegét, mivel a levonásra jogosító tervezett projekt nem vezetett adóköteles ügyletekhez, azonban e cikkekkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely ilyen helyzetben az előzetesen megfizetett héa korrekciójának kötelezettségét írja elő.

## **A költségekről**

51 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.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

**A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 137., 168., 184–187., 189. és 192. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a valamely bérbeadandó épület építése során az adózás lehetőségét választó, és az ezen ingatlanprojekthez kapcsolódó beszerzések után előzetesen felszámított hozzáadottértékadó (hÉa) levonásba helyezéssel ingatlantulajdonos azon kötelezettségét írja elő, hogy azonnal vissza kell fizetnie ezen adó esetlegesen kamatokkal növelt teljes összegét, mivel a tervezett, levonásra jogosító projekt nem vezetett adóköteles ügyeltekhez, azonban e cikkekkkel nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely ilyen helyzetben az előzetesen megfizetett hÉa korrekciójának kötelezettségét írja elő.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: svéd.