

C-46/20. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. január 29.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzhof (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. szeptember 18.

Felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél :

Z

Alperes és ellenérdekű fél a felülvizsgálati eljárásban:

Finanzamt G

Az alapeljárás tárgya

Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112 irányelv – Az előzetesen felszámított adó levonása – Az adóalany azon joga, hogy a vegyes használatú eszközt magánvagyonra vagy vállalkozása vagyonának körébe vonja – A vállalkozás vagyonának körébe vonásra vonatkozó jogvesztő határidő megengedhetősége – A magánvagyon körébe történő bevonás vélelmének elfogadhatósága az ennek ellenkezőjére utaló, elegendő körülmény hiányában

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 1) Ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv ezen irányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontjával az olyan nemzeti

ítélkezési gyakorlat, amely a szolgáltatás beszerzése tekintetében a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog fennállása esetén kizárja az adólevonási jogot, amennyiben az éves forgalmiadó-bevallás benyújtására nyitva álló törvényes határidő lejártáig nem határozták meg a rendeltetést az adóhatóság számára felismerhető módon?

- 2) Ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontjával az olyan nemzeti ítélkezési gyakorlat, amely szerint feltételezni kell a magánvagyon körébe történő bevonást, illetve erre vonatkozó vélelem áll fenn, amennyiben a vállalkozás vagyonának körébe vonáshoz nincs (elegendő) bizonyíték?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, különösen annak 167., 168., 168a., 179., 250., 252. és 273. cikke

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG), különösen a 15. és 16. §

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 A jogvita tárgya azon forgalmi adó előzetesen felszámított adóként történő levonása, amely 2014-ben fotovoltaikus berendezés telepítése kapcsán vált esedékessé. A felperes a berendezés által termelt villamos energiát részben saját részre használta fel, részben pedig egy energiaszolgáltató közreműködésével betáplálta a villamosenergia-hálózatba. A 2014-ben kötött villamosenergia-átvételi szerződés forgalmi adóval növelt díjazást írt elő. Az alperes megtagadta a felperes által elsőként az általa késve benyújtott, 2014. évre vonatkozó forgalmiadó-bevallásban érvényesített adólevonást, mivel a fotovoltaikus berendezést nem vonta be időben a vállalkozás vagyonának körébe. Az ez ellen benyújtott kifogásnak és keresetnek nem adtak helyt. Az ügyben a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország, a továbbiakban: BFH) felülvizsgálati bírósággént jár el.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

Előzetes észrevételek

- 2 Az UStG 15. §-a (1) bekezdése első mondatának 1. pontja értelmében a vállalkozó előzetesen felszámított adóként levonhatja a törvény alapján azon szolgáltatások után fizetendő adót, amelyet valamely más vállalkozó teljesített a vállalkozása számára. Az UStG 15. §-a alapján levonható előzetesen felszámított adó összege azon adómegállapítási időszak tekintetében vonható le, amelyben esedékessé vált (az UStG 16. §-a (2) bekezdésének első mondata).
- 3 Hasonlóképpen, a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja szerint az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő vagy megfizetett héát. A 2006/112 irányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.
- 4 Vegyes használatú egységes eszköz megszerzése során, amelyet tehát vállalkozási célra és saját szükségletek kielégítésére is használnak, vagy kívánnak használni, a BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) és a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint (1991. július 11-i Lennartz ítélet, C-97/90, EU:C:1991:315; 2012. február 16-i Eon Aset Menidjunt ítélet, C-118/11, EU:C:2012:97, 53. és azt követő pontok; 2015. július 9-i Trgovina Prizma ítélet, C-285/14, EU:C:2010:456, 20. pont) a vállalkozót megilleti a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog. A vállalkozó az eszközt teljes egészében magánvagyonra kötheti, vállalkozása vagyonának körébe vonhatja, vagy a tényleges vállalkozási használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába.

Az ügy értékelése a nemzeti ítélkezési gyakorlat alapján

- 5 A nemzeti ítélkezési gyakorlat szerint valamely eszköz teljes egészében vagy részben vállalkozási vagyoni bevonásához a rendeltetés adóalany által megfelelő időben történt, kifelé dokumentált meghatározása szükséges. Mivel a BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) által e célból meghatározott feltételek – különösen az adóhatóságok tudomására hozott, az éves forgalmiadó-bevallás beadási határidejének lejártáig megvalósuló hozzárendelésre vonatkozó feltétel – a jelen ügyben nem teljesültek, az előzetesen felszámított adó levonása nem jön szóba.

Az Európai Unió Bíróságához való folyamodásról

- 6 A Bíróság 2018. július 25-i Gmina Ryjewo ítéletére (C-140/17, EU:C:2018:595) tekintettel kétségessé vált, hogy a BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) által a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog gyakorlása tekintetében kialakított és mindeddig alkalmazott kritériumok összeegyeztethetők-e az uniós joggal.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

- 7 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés annak tisztázására irányul, hogy a vállalkozás vagyonának körébe vonásra előírhat-e jogvesztő határidőt valamely tagállam. Ha a Gmina Ryjewo ítéletben (EU:C:2018:595) kimondott alapelvek átvihetők a jelen ügyre, akkor a 2014. évre vonatkozó forgalmiadó-bevallás, a fotovoltaikus berendezés vállalkozási célú használata vagy a villamosenergia-átvételi szerződés megkötése elegendő bizonyíték a vállalkozás vagyonának körébe vonáshoz.
- 8 a) Kétségtelen, hogy az uniós jog kifejezetten eszközök „rendeltetéséből” indul ki (lásd a 2006/112 irányelv 168a. cikkének (1) bekezdését). Az uniós jog azonban nem szabályozza a BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) ítélezési gyakorlata értelmében vett „rendeltetés-meghatározás” vagy a Bíróság által eddig szinonimaként használt „adóalanyként való eljárás” kifejezés (lásd például: Lennartz ítélet, EU:C:1991:315, 14. és 19. pont; Gmina Ryjewo ítélet EU:C:2018:595, 34. pont) dokumentálásának módját és időpontját.
- 9 b) A héasemlegesség alapvető elve ugyanis megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi feltételek teljesülnek, még ha egyes alaki feltételeknek nem is tesznek eleget az adóalanyok. Ennélfogva, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi feltételek teljesülnek-e, e hatóság nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690. 37. és 42. pont; 2018. november 21-i Vadan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 41. pont).
- 10 c) Mindazonáltal a 2006/112 irányelv 167. cikke és 179. cikkének (1) bekezdése alapján a tagállamok megkövetelhetik az adóalanytól, hogy levonási jogát abban az adómegállapítási időszakban gyakorolja, amelyben e jog keletkezett (EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 53. pont). A 2006/112 irányelv 250. cikkének (1) bekezdéséből pedig kitűnik, a benyújtandó adóbevallásnak minden olyan adatot tartalmaznia kell, amely az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges. Ehhez tartozik a rendeltetés termék beszerzése vagy előállítása során történő meghatározásának dokumentálása, mivel ez az adólevonás feltétele.
- 11 A 2006/112 irányelv 252. cikkén túl, amely lehetőséget biztosít a tagállamok számára, hogy az adóbevallásra határidőt állapítsanak meg, a tagállamoknak a 2006/112 irányelv 273. cikkének megfelelően általában lehetőségük van intézkedéseket hozni a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Különösen, az uniós jog erre vonatkozó rendelkezéseinek hiányában az uniós jogi szabályozásban a héalevonási jog gyakorlására vonatkozóan előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása (lásd: 2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 59. pont; 2019. május 8-i EN.SA. ítélet,

- C-712/17, EU:C:2019:374, 38. pont, az abban említett hivatkozásokkal). E hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog elveinek, különösen az arányosság és a héasemlegesség elvének a tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk (lásd: 2016. július 2-i *Astone* ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 49. pont; EN.SA. ítélet, EU:C:2019:374, 39. pont).
- 12 d) A rendeltetés időben történő meghatározása követelményének az uniós joggal való összeegyeztethetősége mellett szól, hogy a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog szolgáltatás beszerzésének időpontjában történő gyakorlása érdemi feltételnek minősül. Valamely szolgáltatás ugyanis csak akkor minősül a vállalkozás részére igénybe vettnek, illetve a vállalkozó a szolgáltatás beszerzése során csak akkor jár el adóalanyként, ha a szolgáltatást a beszerzés időpontjában tartós és ellenérték fejében végzett tevékenység céljából való (tervezett) felhasználás érdekében szerzik be (*Lennartz* ítélet, EU:C:1991:315, 15. pont; *Eon Aset Menidjmont* ítélet, EU:C:2012:97, 57. pont; 2012. március 22-i *Klub* ítélet, C-153/11, EU:C:2012:163, 39. pont).
- 13 Az, hogy a rendeltetés meghatározását kifelé dokumentálni kell, annak belső tény jellegéből következik, és ezért a rendeltetés meghatározása nem tekinthető az adólevonás alaki feltételének. E tekintetben a Bíróság azt is hangsúlyozza, hogy a gazdasági tevékenység folytatására irányuló szándékot objektív tényezőkkel kell alátámasztani (*Gmina Ryjewo* ítélet, EU:C:2018:595, 39. pont).
- 14 e) A BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) ítélezési gyakorlatában kialakított dokumentálási határidő az uniós jog szerint a 2006/112 irányelv XI. címében szereplő adólevonás gyakorlásának alaki követelményeire vonatkozó szabályozási hatáskörré alapítható (*Astone* ítélet, EU:C:2016:614, 47. és azt követő pontok). Emellett szól 2006/112 irányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontjában a hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog gyakorlása tekintetben található joghézag.
- 15 aa) A Bíróság már úgy ítélte meg, hogy a 2006/112 irányelv erre irányuló hallgatása esetében az előzetesen felszámított heaösszegeknek a gazdasági tevékenységek és a nem gazdasági tevékenységek közti megosztására vonatkozó módszerek és feltételek meghatározása a tagállamok hatáskörébe tartozik (2019. május 8-i *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* ítélet, C-566/17, EU:C:2019:390, 29. pont). Ugyanígy a 2006/112 irányelv 273. cikkében említett célok eléréséhez szükséges eszközöket illetően is mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek a tagállamok (2018. november 21-i *Fontana* ítélet, C-648/16, EU:C:2018:932, 35. pont, az abban említett hivatkozásokkal).
- 16 bb) Ezenkívül a 2006/112 irányelv 252. cikke által a határidőkre vonatkozóan biztosított lehetőséget illetően a Bíróság már kimondta, hogy nem kérdőjelezhetők meg azok a szabályozások, amelyek az adólevonás gyakorlására kétéves jogvesztő határidőt írnak elő (2008. május 5-i *Ecotrade* ítélet, C-95/07, C-96/07, EU:C:2008:267, 45. és azt követő pontok; *Astone* ítélet, EU:C:2016:614, 36. és

azt követő pontok). Ugyanennek kell vonatkoznia a rendeltetés meghatározására vonatkozó dokumentálási határidőre is.

- 17 cc) A rendeltetés meghatározásának uniós joggal való összeegyeztethetősége mellett szól az is, hogy az adólevonási jog időbeli korlátozás nélküli gyakorlásának lehetősége ellentétes lenne a jogbiztonság elvével. Ezen elv ugyanis megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (lásd: Ecotrade ítélet [EU:C:2008:267, 44. pont]; EMS-Bulgaria Transport ítélet [EU:C:2012:458, 48. pont]; Astone ítélet [EU:C:2016:614, 33. pont]).
- 18 f) A Bíróság ugyanakkor a Gmina Ryjewo ítéletben (EU:C:2018:595, 38. és azt követő pontok) rámutat az adóalanyként való, adólevonásra jogosító eljárásra utaló különböző olyan körülményekre, amelyeket nem feltétlenül hoztak kellő időben az adóhatóság tudomására. Ezenkívül a Bíróság hangsúlyozza, hogy a rendeltetés meghatározására vonatkozó kifejezett nyilatkozat hiánya nem zárja ki az utólagos adólevonást (Gmina Ryjewo ítélet, EU:C:2018:595, 47. pont). 47. pont]).
- 19 aa) Kétségtelen, hogy a Gmina Ryjewo ítéletben (EU:C:2018:595) nem a levonási jog keletkezéséről, hanem az adólevonás korrekciójáról volt szó. A Bíróság ezen ítélet 34. pontjában az „adóalanyként való eljárást” vizsgálja, amely szintén szükséges az adólevonáshoz.
- 20 bb) Emellett kérdéses, hogy a Gmina Ryjewo ítéletben (EU:C:2018:595) kimondott tételek a hozzárendeléssel kapcsolatos választási joggal rendelkező magánvállalkozó esetében is érvényesek-e, jóllehet nem gazdasági tevékenység esetében nem létezik ilyen választási jog. A BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) mindenesetre eddig így értelmezte a 2009. február 12-i Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie ítélet (C-517/07, EU:C:2009:88) 35. és azt követő pontjaiban kifejtett megfontolásokat. E különbségek a Gmina Ryjewo ítéletben (EU:C:2018:595) meghatározott kritériumok átültethetősége ellen szólhatnak.
- 21 cc) Márpedig a rendeltetés időben történő meghatározása követelményének fenntartása sértheti a semlegesség elvét. Ha ugyanis az állami szervek esetében csak a rendeltetés meghatározásának elmaradása zárja ki az adólevonást, az egyéni vállalkozó esetében ez nem függhet a rendeltetés időben történő meghatározásától, és ennyiben nem tűnik indokoltnak, hogy az egyéni vállalkozók és az állami szervek eltérő bánásmódban részesüljenek.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

- 22 A második kérdés a határidő elmulasztásának jogkövetkezményére vonatkozik.
- 23 A Bíróság a Gmina Ryjewo ítélet (EU:C:2018:595) 47. pontjában a következőket állapította meg: „Azonban, bár az eszköz gazdasági célú felhasználására irányuló,

annak beszerzése során kinyilvánított egyértelmű és kifejezett szándéknyilatkozat elegendő lehet annak megállapításához, hogy az eszközt az adóalany e minőségében szerezte be, az ilyen nyilatkozat hiánya nem zárja ki azt, hogy ilyen szándék lehet hallgatólagos.” Ennyiben kérdéses, hogy ez összhangban van-e azon alapelvvel, amely szerint a vállalkozás vagyonának körébe vonás nem feltételezhető, ha arra nincsenek (az adóhatóság tudomására jutó) bizonyítékok.

- 24 A Bíróság álláspontja szerint annak megítéléséhez, hogy adóalanyként való eljárásról van-e szó, a tág jelentést kell alapul venni, és minden egyes esetben más körülményeket kell figyelembe venni (Gmina Ryjewo ítélet, EU:C:2018:595, 47. és azt követő pontok). Különösen a főtanácsnok Bíróság által ezzel összefüggésben hivatkozott (54. pont) indítványa alapján értelmezhető úgy, hogy fennáll az „adóalanyi minőségben történő beszerzés” vélelme akkor, ha a vállalkozó olyan eszközt szerez be, amely természeténél fogva alapvetően üzleti célokra is használható, és azt nem kizárólag magáncélra használják fel, annál is inkább, mivel a rendeltetés meghatározásának tudatos elmaradása nem járhat hátrányos következményekkel.
- 25 Kérdéses, hogy ez a következtetés a jelen ügyhöz hasonló esetben is érvényes-e, amikor a magánszemély a beszerzett termékkel gazdasági tevékenységet kezdett el folytatni, azt megelőzően pedig egyéb okból nem vetette magát héaalanyként nyilvántartásba (lásd: Gmina Ryjewo ítélet, EU:C:2018:595, 43. és 50. pont).
- 26 A hozzárendeléssel kapcsolatos választási jog célja amellet szólhat, hogy főszabály szerint vélelmezzük a vállalkozási vagyon körébe történő bevonást. A hozzárendeléssel kapcsolatos választási joggal ugyanis adósemlegességi szempontokra tekintettel megakadályozható, hogy valamely eszköz kezdetben részben magán célból, a későbbiekben azonban a vállalkozás érdekében történő felhasználása során a héa az eszköz beszerzését vagy előállítását terhelje (2009. április 23-i Puffer ítélet, C-460/07, EU:C:2009:254, 47. pont).
- 27 Mindenesetre egy ilyen tág értelmezés kizárhat egy olyan alapfeltételezést, hogy az olyan eszköz, amelynek rendeltetését nem határozták meg, magáncélokot szolgál.
- 28 Másrészt arra utaló bizonyíték hiányában a vállalkozás vagyonának körébe történő vélelmezett bevonás ellen szól, hogy a rendeltetés meghatározása az adóalanyt megillető választási lehetőség, amelyet gyakorolnia kell, így a döntést valamilyen formában, de meg kell hozni.
- 29 A C-45/20. sz. ügyben felmerült helyzettel azonos módon történő elbírálás mellett szól, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően az a személy, aki gazdasági tevékenység érdekében szerez be termékeket, azt adóalanyként teszi (2004. április 29-i Faxworld ítélet, C-137/02, EU:C:2004:267, 28. és azt követő pontok), és az előkészítő tevékenységeket a gazdasági tevékenységek közé kell sorolni (lásd: 1985. február 14-i Rompelman ítélet, C-268/83, EU:C:1985:74, 23. pont; 2012. március 1-jei Polski Trawertyn ítélet, C-280/10, EU:C:2012:107,

28. pont). Ily módon minden, gazdasági tevékenység folytatását – objektív elemek által alátámasztottan – kezdeni szándékozó személyt, aki ennek érdekében teljesíti az első beruházási kiadásokat, adóalanynak kell tekinteni (lásd: 2000. június 8-i Breitsohl ítélet, C-400/98, EU:C:2000:304, 34. pont; 2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 18. pont, az abban említett hivatkozásokkal). Kétségtelen, hogy az adóhatóság e célból objektív bizonyítékokat követelhet meg (lásd: 1985. február 14-i Rompelman ítélet, EU:C:1985:74, 24. pont). E bizonyítékok azonban a jelen ügyben a villamosenergia-átvételi szerződés formájában rendelkezésre állnak. Ezenkívül az előállított villamos energia közvetlen felhasználása részben magáncélokot szolgál (lásd a villamosenergia-termelés során folytatott gazdasági tevékenységét illetően: 2013. június 20-i Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ítélet, C-219/12, EU:C:2013:413).