A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2018. április 11.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – Az előzetesen felszámított adó levonásához való jog korlátozása – Az előzetesen felszámított adó levonásának korrekciója – Földterület értékesítése – Tévesen »adóköteles tevékenységnek« történő minősítés – Az adó feltüntetése az eredeti számlán – Az adó feltüntetésének az értékesítő általi módosítása”

A C-532/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) a Bírósághoz 2016. október 18-án érkezett, 2016. október 3-i határozatával terjesztett elő

a **Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

és

a **SEB bankas AB**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, J.-C. Bonichot (előadó), A. Arabadjiev, S. Rodin, és E. Regan bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. október 4-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a SEB bankas AB képviseletében M. Bielskienė tanácsadói minőségben, segítője: A. Medelienė advokatė,

– a litván kormány képviseletében D. Kriaučiūnas, R. Krasuckaitė és J. Prasauskienė, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: litván.

a főtanácsnok indítványának a 2017. december 20-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

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) 184–186. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (a Litván Köztársaság pénzügyminisztériuma mellett működő nemzeti adóhatóság) (a továbbiakban: adóhatóság) és a SEB bankas AB között egy utólagos adómegállapításról szóló határozat tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amely határozatot e társaságnak címeztek a célból, hogy végezze el azon hozzáadottérték-adó (héa) levonásának korrekcióját, amelyet földterületek vásárlása során fizetett meg.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 12. cikke (1) bekezdésének b) pontja ekképp rendelkezik:

„(1) A tagállamok adóalanynak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott ügyletek valamelyikét eseti jelleggel folytatja és különösen a következő ügyletek valamelyikét végzi:

[…]

b) építési telkek értékesítése.”

4 A héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontja a következőképpen került megfogalmazásra:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

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

5 A héairányelv 179. cikkének értelmében:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a héaösszeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

A tagállamok azonban megkövetelhetik, hogy a 12. cikkben említett eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyok adólevonási jogukat csak az értékesítés időpontjában gyakorolják.”

6 A héairányelvnek „Az adólevonások korrekciója” című 5. fejezete többek között a 184–189. cikket tartalmazza.

7 A héairányelv 184. cikke előírja:

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

8 A héairányelv 185. cikke ekképp rendelkezik:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás 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 A héairányelv 186. cikke értelmében:

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

10 A héairányelv 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 héának 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.”

11 A héairányelv 188. cikkének értelmében:

„(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.”

12 A héairányelv189. cikke ekképp rendelkezik:

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

a) meghatározzák a tárgyi eszközök fogalmát;

b) megállapítják azt a héaösszeget, 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 A héairányelv 250. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„(1) Minden adóalanynak héabevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.”

A litván jog

14 A 2004. január 15-i IX-1960. sz. törvénnyel módosított Lietuvos Respublikos pridėnitės vertės mokesč įstatymasnak (a Litván Köztársaság hozzáadottérték-adóról szóló törvénye) „A héalevonások korrekciójának általános szabályai” című 65. cikke ekképp rendelkezik:

„Amennyiben az adómegállapítási időszakra vonatkozó héabevallás benyújtását követően a héaalany eláll a beszerzett termékek bizonyos mennyiségének megvásárlásától, a termék értékesítőjétől vagy a szolgáltatás nyújtójától további árengedményt kap, vagy a termék értékesítőjének, illetve a szolgáltatás nyújtójának fizetendő héa összege bármely más okból csökken, illetve amennyiben az adóalany számára visszatérítették a behozatali adót, és az előzetesen felszámított héa vagy behozatali héa összegeinek levonására került sor, a héalevonást korrigálni kell a fenti körülmények ismertté válásának időpontja szerinti adómegállapítási időszakra vonatkozó héabevallásban a költségvetésbe befizetendő héaösszeg megfelelő növelése, illetve a költségvetésből visszatérítendő héaösszeg megfelelő csökkentése útján.”

15 E törvény 83. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás dokumentálását követően az adóalap vagy az adóztatandó termékek vagy szolgáltatások mennyisége módosul, árengedményre kerül sor, a termékeket (vagy azok egy részét) visszaadják az eladónak, a termékek (vagy azok egy részének), illetve a szolgáltatások rendelését lemondják, vagy a vevő (ügyfél) által fizetendő ellenérték bármely más okból változik, a termékértékesítést vagy a szolgáltatásnyújtást dokumentáló eredeti számviteli iratot kiállító személy köteles a körülmények e változását rögzítő korrekciós (jóváírási) dokumentumot kiállítani. A felek közötti egyezség, a termékek visszaadása vagy a szolgáltatások törlése nem a termékek értékesítője vagy a szolgáltatások nyújtója által kiállított jóváírási irattal dokumentálható, hanem a vevő (ügyfél) által kiállított terhelési dokumentummal (értesítéssel), ha ez utóbbi héaalany.”

16 A Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymasnak (a Litván Köztársaság adóigazgatásról szóló törvénye) a 2004. április 13-i IX-2112. sz. törvényből következő változata 68. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A jelen cikk, illetve az érintett adóról szóló törvény ellenkező rendelkezésének hiányában az adóalany vagy az adóhatóság az aktuális naptári év és az adó eredeti megállapításának vagy újbóli megállapításának időpontja szerinti év januárjának 1. napjától visszafelé számított öt naptári év adómegállapítási időszakai vonatkozásában állapíthatja meg vagy állapíthatja meg újból az adó összegét.”

17 E törvény 80. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Az adóalany jogosult az adóbevallást korrigálni, ha nem járt le az adó összegének megállapítására (újbóli megállapítására) az e törvény 68. cikkében meghatározott határidő.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

18 A SEB Lizingas UAB, amelynek az azt 2013 novemberében beolvasztó SEB bankas a jogutódja, 2007 márciusában hat telket vásárolt a VKK Investicijától 4 800 000 litván litas (LTL), azaz mintegy 1 387 200 euró bruttó áron. Ezen ügylet során a felek úgy ítélték meg, hogy építési telek értékesítéséről volt szó, amely ügylet héaköteles. A SEB Lizingas következésképpen felszámította a héát ezen ügylet után, majd levonta azt a 2007 márciusában általa fizetendő héából.

19 Ezzel egyidőben a SEB Lizingas lízingszerződés keretében a VKK Investicija rendelkezésére bocsátotta a telkeket. Mindazonáltal, mivel ez utóbbi társaság nem teljesítette a lízingszerződésben foglalt kötelezettségeit, a SEB Lizingas 2009 márciusában egyoldalúan megszüntette e szerződést.

20 2010. április 14-én a VKK Investicija jóváírási értesítést bocsátott ki a felperes számára, amelyen feltüntette, hogy fizetendő héa hiányában az első számlán szereplő bruttó összeg adót nem tartalmazó összeg volt, és új számlát bocsátott ki, amely 4 800 000 LTL fizetendő összeget jelölt meg, nem tüntetve fel a héát. Úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó értékesítési ügylet végül is nem építési telek értékesítésének minősült, tehát nem volt héaköteles. Korrigált héabevallást is benyújtott 2007 márciusa tekintetében.

21 A SEB Lizingast, amely megtagadta a jóváírási értesítés és az új számla figyelembevételét, valamint azt, hogy e dokumentumoknak megfelelően korrigálja a 2007 márciusában elvégzett levonást, 2012 során adóellenőrzés alá vonták. Az adóhatóság, mivel úgy ítélte meg, hogy a telkek szóban forgó értékesítése ténylegesen adómentes ügylet volt, 2014. május 16-i határozatában elrendelte a tartozatlanul megfizetett héa késedelmi kamatokkal növelt összegének visszatérítését, és adóügyi bírságot szabott ki a SEB bankasszal szemben.

22 A SEB bankas a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adóügyi jogvitákkal foglalkozó bizottság) előtt vitatta ezt a határozatot, amely részben megsemmisítette azt a fizetendő héára és a járulékos összegekre vonatkozó részében. Az adóhatóság az említett határozat e részének megsemmisítésére irányuló keresetet nyújtott be a Vilniaus apygardos administracinis teismashoz (vilniusi regionális közigazgatási bíróság, Litvánia). E bíróság elutasította a keresetet. Az adóhatóság fellebbezést nyújtott be a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniusi regionális közigazgatási bíróság) által hozott ítélettel szemben a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismashoz (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága).

23 A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítélte meg, hogy ez az ügy az uniós jog értelmezésének és alkalmazásának körébe tartozik.

24 E körülmények között a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 184–186. cikkét, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között az [ezen] irányelvben rögzített adólevonás-korrekciós mechanizmus nem alkalmazható olyan esetekben, amelyekben a héa eredeti levonására egyáltalán nem kerülhetett volna sor azért, mert a szóban forgó ügylet földterület értékesítésével kapcsolatos adómentes ügylet volt?

2) Érinti-e az első kérdésre adandó választ az, hogy: 1) a földterületek vásárlását terhelő héát eredetileg levonták az adóhatóság azon gyakorlata miatt, amely alapján a szóban forgó értékesítést tévesen a héa hatálya alá tartozó építésitelek-értékesítésnek tekintették a héairányelv 12. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján; 2) a vevő által elvégzett eredeti adólevonást követően a földterület eladója héajóváírási értesítést állított ki a vevő részére, amelyben korrigálta az eredeti számlán feltüntetett (rögzített) héaösszegeket?

3) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között úgy kell-e értelmezni a héairányelv 184. és/vagy 185. cikkét, hogy amennyiben az eredeti adólevonásra egyáltalán nem kerülhetett volna sor azért, mert a szóban forgó ügylet héamentes volt, úgy kell tekinteni, hogy az adóalany említett adólevonás korrekciójára vonatkozó kötelezettsége azonnal létrejött, vagy csak akkor, amikor ismertté vált, hogy az eredeti adólevonást nem lehetett volna elvégezni?

4) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között úgy kell-e értelmezni a héairányelvet, és különösen annak 179., 184–186. és 250. cikkét, hogy a levonható előzetesen felszámított héa korrigált összegeit abban az adómegállapítási időszakban kell levonni, amelyben az adóalany eredeti adólevonás korrekciójára vonatkozó kötelezettsége és/vagy ahhoz való joga keletkezett?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

25 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. Ezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében e kötelezettség különösen akkor érvényes, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak. E cikk (2) bekezdése felsorolja azokat az eseteket, amelyekben eltérésképpen nem kell korrekciót végezni. Az említett irányelv 186. cikke értelmében a héairányelv 184. és 185. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.

26 Ily módon az említett 184. és 185. cikk, amelyekre az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés vonatkozik, a jogosulatlan héalevonások korrekciójának kötelezettségét írja elő, bemutatva és körülhatárolva azt. Mindazonáltal e cikkek nem írják elő, hogy e korrekciót miként kell elvégezni.

27 Ezzel szemben a héairányelv 186. cikke kifejezetten a tagállamokra bízza e korrekció feltételeinek meghatározását. A héairányelv 187–189. cikke csak a tárgyi eszközöket illetően, tehát csak egy sajátos eset tekintetében írja elő a héalevonás korrekciójának bizonyos eljárási szabályait.

28 Következésképpen meg kell különböztetni a héairányelv 184. cikkében foglalt korrekciós kötelezettség terjedelmét és az ezen irányelv 187–189. cikkében előírt korrekciós mechanizmus alkalmazási körét.

Az első és a második kérdésről

29 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság első kérdésében egyaránt utal a héairányelv 184–186. cikkére és a jogosulatlan héalevonásnak az ezen irányelvben előírt korrekciós mechanizmusára, e kérdést a fenti megfontolásokra figyelemmel újra kell fogalmazni.

30 Első és második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy egyfelől úgy kell-e értelmezni a héairányelv 184. cikkét, hogy a jogosulatlan héalevonások korrekciójának az e cikkben előírt kötelezettsége abban az esetben is alkalmazható, ha az eredeti levonás nem történhetett jogszerűen, mivel a levonáshoz vezető ügylet héamentes volt, másfelől pedig, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 187–189. cikkét, hogy a jogosulatlan héalevonások korrekciójának az e cikkekben előírt mechanizmusa alkalmazható az olyan esetekben, különösen az alapügyben szereplőhöz hasonló esetben, amikor az eredeti héalevonás igazolatlan volt, mivel földterületek értékesítésére irányuló héamentes ügyletről volt szó.

31 Ezenfelül e bíróság arra is keresi a választ, hogy az első kérdésre adandó válaszra figyelemmel milyen esetleges hatása lehet annak a körülménynek, hogy az alapeljárásban a telkek vételárára vonatkozó héát az adóhatóság hibás gyakorlata okán tévesen számították fel és vonták le, valamint annak a ténynek, hogy e telkek értékesítője a vásárló számára jóváírási értesítést állított ki, amely korrigálta az eredetileg kibocsátott számlán feltüntetett héa összegét.

32 Először is meg kell állapítani, hogy a korrekció kötelezettsége a héairányelv 184. cikkében a legtágabb módon került meghatározásra, miszerint „az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt”.

33 E megfogalmazás nem zárja ki eleve a jogosulatlan levonás egyetlen lehetséges esetét sem. A korrekciós kötelezettség általános terjedelmét a héairányelv által engedélyezett kivételeknek a 185. cikke (2) bekezdésében szereplő kifejezett felsorolása erősíti meg.

34 Különösen a héairányelv 184. cikkében foglalt helyzetbe tartozik az az eset, amelyben levonás történt akkor, amikor nem állt fenn a levonáshoz való jogosultság, nevezetesen azon helyzetbe, amelyben az eredeti levonás nagyobb mértékű volt annál, mint amennyire az adóalany jogosult volt.

35 Egyébiránt a közös héarendszer logikájának is az felel meg, hogy a héairányelv – amely lényegében átvette a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) rendelkezéseit – előírja a héalevonások korrekciójának általános kötelezettségét.

36 Egyfelől ugyanis e kötelezettség elválaszthatatlan a minden egyes tagállamot terhelő azon kötelezettségtől, hogy fogadjanak el valamennyi törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területükön biztosítsák az esedékes héa teljes összegének beszedését. Ennek érdekében a tagállamok kötelesek ellenőrizni az adóalanyok bevallásait, elszámolásait és az egyéb vonatkozó iratokat, valamint kötelesek megállapítani és beszedni az esedékes adót (2008. július 17-i Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-132/06, EU:C:2008:412, 37. pont). Márpedig ezek az ellenőrzések tartalmukat veszítenék, ha nem írnák elő az igazolatlan levonások korrekcióját.

37 Másfelől az igazolatlan héalevonások korrekciójának általános kötelezettsége a héa adósemlegességének elvéből is következik, amely az uniós jogalkotó által a héa e területen bevezetett közös rendszerének egyik alapelvét képezi (2006. február 21-i Halifax ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 92. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Ebben a rendszerben ugyanis kizárólag az adóalanyok által az adóköteles ügyleteikhez használt termékek vagy igénybe vett szolgáltatások vonatkozásában előzetesen felszámított adó vonható le. Az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással. Ha az adóalany által beszerzett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem az adó áthárítására, sem az előzetesen felszámított adó levonására (2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 24. pont). A héa adósemlegességének elve tehát azt is megköveteli, hogy a jogosulatlan levonásokat minden esetben korrigálják.

39 A fentiekből az következik, hogy a héairányelv 184. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az igazolatlan héalevonások korrekciójának kötelezettsége abban az esetben is érvényesül, ha az eredeti levonás nem lehetett jogszerű, mint például akkor, ha az e levonás alapját képező ügyletről kiderült, hogy a héamentes ügyletek közé tartozik.

40 Másodszor a héairányelv 187–189. cikke ugyanakkor nem alkalmazható ilyen esetben.

41 A héairányelv 187. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből ugyanis az következik, hogy az e rendelkezésben előírt korrekciót a tárgyi eszközöket illetően a levonáshoz való jog azon változásaitól függően kell elvégezni, amelyek a termék beszerezését, előállítását vagy első használatba vételét követően következtek be. Ily módon a korrekciónak a héairányelv 187. cikkében előírt eljárási szabályok a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdésében előírt azon sajátos tényállásra vonatkoznak, amikor a levonások összegének meghatározása céljából figyelembe vett tényezők változása a héabevallást követően következett be. E szabályokat tehát nem lehet azon levonás korrekciója tekintetében alkalmazni, amelyet eleve a levonáshoz való jog fennállása hiányában végeztek el. E szabályok közül egyesek, mint például a héairányelv 187. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében előírt, öt évre bontott korrekció, egyébiránt nyilvánvalóan nem alkalmazhatók az ilyen tényállásra. Ami a héairányelv 188. cikkét illeti, az egy még sajátosabb, és szintén eltérő tényállásra, a tárgyi eszközöknek a korrekciós időszak során történő értékesítésére vonatkozik.

42 Ezenfelül a Bíróság a hatodik irányelv rendelkezéseinek tárgyában – amelyek lényegében azonosak a héairányelv rendelkezéseivel – már megállapította (2010. szeptember 30-i Uszodaépítő ítélet, C-392/09, EU:C:2010:569, 31. pont), hogy a hatodik irányelvben előírt korrekciós mechanizmus csak akkor alkalmazható, ha fennáll a levonáshoz való jog (lásd ebben az értelemben: 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 37. pont).

43 A fentiekből az következik, hogy a jogosulatlan héalevonásoknak a héairányelv 187. és 188. cikkében előírt korrekciós mechanizmusa nem alkalmazható, ha a levonást eredetileg bármely levonáshoz való jog hiányában végezték el. E mechanizmus tehát különösen nem alkalmazandó az alapügyben szereplőhöz hasonló földterület-értékesítésre, amely a kérdést előterjesztő bíróság által előadottak szerint héamentes volt, következésképpen nem vezethetett sem az adó megfizetéséhez, sem annak levonásához.

44 Minderre figyelemmel azon körülmények, miszerint az alapeljárásban egyfelől a földterületek árára vonatkozó héát az adóhatóság helytelen gyakorlata okán tévesen fizették meg és vonták le, valamint másfelől, hogy e földterületek értékesítője a vevő számára jóváírási értesítőt állított ki, amely korrigálta az említett héát az eredetileg kibocsátott számlán, nincs hatással az említett mechanizmus alkalmazhatatlanságára.

45 A fenti megfontolásokra figyelemmel az első és második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 184. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a héa jogosulatlan levonása korrekciójának az e cikkben előírt kötelezettsége abban az esetben is alkalmazható, ha az eredeti levonás nem történhetett jogszerűen, mivel a levonáshoz vezető ügylet héamentes volt. Ezzel szemben a héairányelv 187–189. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a jogosulatlan héalevonások korrekciójának az e cikkekben

előírt mechanizmusa nem alkalmazható az olyan esetekben, különösen az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amikor az eredeti héalevonás igazolatlan volt, mivel földterületek értékesítésére irányuló héamentes ügyletről volt szó.

A harmadik és a negyedik kérdésről

46 Harmadik és negyedik kérdésével – amelyeket célszerű együttesen vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelvnek a levonások korrekciójára vonatkozó rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy abban az esetben, ha az eredeti héalevonás nem történhetett jogszerűen, e rendelkezések lehetővé teszik annak az időpontnak a meghatározását, amikor a jogosulatlan héalevonás korrekciójának kötelezettsége keletkezett, illetve annak az időszaknak a meghatározását, amelynek tekintetében e korrekciót el kell végezni.

47 E kérdések a korrekciónak a héairányelv szerinti feltételeire vonatkoznak. Márpedig, amint az a jelen ítélet 43. pontjában is megállapításra került, a héakorrekciónak a héairányelv 187–189. cikkében előírt mechanizmusa nem alkalmazható az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetre. Éppen ezért a tagállamok feladata, hogy az ilyen esetben meghatározzák e korrekció részletes szabályait, a héairányelv 186. cikkének megfelelően.

48 Mindazonáltal a tagállamoknak az e részletes szabályokat meghatározó szabályozás elfogadása során tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogot. E körülményekre figyelemmel a Bíróságnak az előzetes döntéshozatali eljárás keretében meg kell adnia minden ahhoz szükséges értelmezési szempontot, hogy a nemzeti bíróság mérlegelhesse, hogy e szabályozás összeegyeztethető-e az uniós joggal, amelynek tiszteletben tartását biztosítja, és különösen annak alapelveivel (lásd ebben az értelemben: 1997. május 29-i Kremzow ítélet, C-299/95, EU:C:1997:254, 15. pont; 2009. március 26-i Pignataro végzés, C-535/08, nem tették közzé, EU:C:2009:204, 22. pont).

49 E tekintetben a SEB bankas írásbeli észrevételeiben arra hivatkozik, hogy ellentétes lenne a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével az, ha el kellene végezni egy 2007-ben megvalósult ügyletre vonatkozó héalevonás korrekcióját, amikor is 2013-ig az adóhatóság maga is azt az álláspontot képviselte, hogy ez az ügylet adóköteles volt.

50 Mindazonáltal egyfelől emlékeztetni kell arra, hogy a bizalomvédelem nem alapulhat jogellenes közigazgatási gyakorlaton (lásd ebben az értelemben: 1986. február 6-i Vlachou kontra Számvevőszék ítélet, 162/84, EU:C:1986:56, 6. pont). Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) mint a nemzeti jog téves értelmezésén alapulót, elmarasztalta azt a közigazgatási gyakorlatot, amely szerint a szóban forgó ügyletet eredetileg „héaköteles ügyletnek” minősítették, és ily módon az eredeti héalevonás jogellenes volt.

51 Másfelől hangsúlyozni kell, hogy a jogbiztonság elvével nem ellentétes az adóhatóságok olyan közigazgatási gyakorlatát, amely abban áll, hogy jogvesztő határidőn belül visszavonják azon határozatukat, amelyben elismerték az adóalanynak a héa levonásához való jogát, és követeljék tőle ezt az adót (lásd ebben az értelemben: 2016. október 12-i Nigl és társai ítélet, C-340/15, EU:C:2016:764, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 Mindazonáltal ezen elv megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (lásd ebben az értelemben: 2014. február 6-i Fatorie ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezért az a tény, hogy a jogvesztő határidő számításának kezdő időpontja olyan esetleges körülményektől függjön, amelyek között az adólevonás jogellenessége napvilágra került, és különösen hogy azt – amint arra a litván kormány utalt – abban az időpontban rögzítsék, amikor a vevő kézhez

veszi azt a jóváírási értesítést, amely által az eladó az értékesítést követően több évvel egyoldalúan módosította a földterület héával növelt nettó összegét, sértheti a jogbiztonság elvét, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

53 A harmadik és a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 186. cikkét úgy kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha a héa eredeti levonása nem történhetett jogszerűen, a tagállamok feladata annak az időpontnak az uniós jog, és különösen a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvének tiszteletben tartásával történő meghatározása, amikor létrejön a jogosulatlanul levont héa korrekciójának kötelezettsége, illetve azon időszak meghatározása, amelynek során e korrekciót el kell végezni. A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben tiszteletben tartották-e ezeket az elveket.

A költségekről

54 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 184. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a hozzáadottérték-adó (héa) jogosulatlan levonása korrekciójának az e cikkben előírt kötelezettsége abban az esetben is alkalmazható, ha az eredeti levonás nem történhetett jogszerűen, mivel a levonáshoz vezető ügylet héamentes volt. Ezzel szemben a héairányelv 187–189. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a jogosulatlan héalevonások korrekciójának az e cikkekben előírt mechanizmusa nem alkalmazható az olyan esetekben, különösen az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amikor az eredeti héalevonás igazolatlan volt, mivel földterületek értékesítésére irányuló héamentes ügyletről volt szó.**

2) **A héairányelv 186. cikkét úgy kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha a hozzáadottérték-adó (héa) eredeti levonása nem történhetett jogszerűen, a tagállamok feladata annak az időpontnak az uniós jog, és különösen a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvének tiszteletben tartásával történő meghatározása, amikor létrejön a jogosulatlanul levont héa korrekciójának kötelezettsége, illetve azon időszak meghatározása, amelynek során e korrekciót el kell végezni. A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben tiszteletben tartották-e ezeket az elveket.**

Aláírások