A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2024. szeptember 12.*

„Előzetes döntéshozatal – A közös hozzáadottérték-adó (héa) rendszere – 2006/112/EK irányelv – 187. cikk – Az adólevonások korrekciója Meghosszabbított korrekciós időszak a tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében – A »tárgyi eszközök« fogalma – 190. cikk – A tagállamok azon lehetősége, hogy tárgyi eszközöknek minősítsék azokat a szolgáltatásokat, amelyek hasonló jellemzőkkel rendelkeznek, mint amelyeket szokásosan ezen eszközöknek tulajdonítanak – Épületbővítési és -felújítási munkálatok – A belső jogban előírt azon lehetőség, hogy az ilyen munkálatokat az ingatlanépítéssel vagy -szerzéssel azonos módon kezeljék – Korlátozások – Ezen 190. cikk közvetlen hatálya – Mérlegelési mozgástér”

A C-243/23. sz. [Drebers][i] ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a hof van beroep te Gent (genti fellebbviteli bíróság, Belgium) a Bírósághoz 2023. április 18-án érkezett, 2022. június 28-i határozatával terjesztett elő

a **Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën**

és

az **L BV**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Prechal tanácselnök (előadó), F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer és M. L. Arastey Sahún bírák,

főtanácsnok: A. M. Collins,

hivatalvezető: A. Lamote tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2024. március 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az L BV képviseletében H. Casier és S. Gnedasj advocaten,

* Az eljárás nyelve: holland.

[i] A jelen ügy neve fiktív. Az nem egyezik az eljárásban részt vevő egyetlen fél valódi nevével sem.

– a belga kormány képviseletében S. Baeyens, P. Cottin és C. Pochet, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia, M. Björkland és C. Zois, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2024. június 6-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) 187. és 189. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën (belga állam / szövetségi adóhivatal) (a továbbiakban: adóhatóság) és az L BV között az L BV által a gazdasági tevékenységéhez használt ingatlanon végzett munkák után megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) levonására alkalmazandó korrekciós időszak időtartama tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A hatodik irányelv

3 Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL 1995. L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) és a 2006. július 24-i 2006/69/EK tanácsi irányelvvel (HL 2006. L 221., 9. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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), amelyet a héairányelv hatályon kívül helyezett és felváltott, 20. cikkének (2) és (4) bekezdése a következőket mondta ki:

„(2) A tárgyi eszközök esetén olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azon évet is, amelyben a javakat előállították vagy beszerezték. Az éves módosítás csak egyötödét érinti azon adónak, amely e javakat terheli. A módosítás a következő években az adólevonási jogosultság változásainak figyelembevételével történik, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy előállították.

[…]

A tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében a módosítási időszakot legfeljebb 20 évre meg lehet hosszabbítani.

[…]

(4) A (2) és (3) bekezdés rendelkezéseinek alkalmazása céljából az egyes tagállamok a következőket tehetik:

– megállapítják a tárgyi eszközök fogalmát,

[…]

A tagállamok a [(2) bekezdést] azokra a szolgáltatásokra is alkalmazhatják, amelyek jellemzői hasonlóak, mint amelyeket szokásosan a tárgyi eszközöknek tulajdonítanak.”

4 A 95/7 irányelv 1. cikkének 4. pontja módosította a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdését. A 95/7 irányelv ötödik preambulumbekezdése a következőképpen szólt:

„[M]ivel helyénvaló, hogy a tagállamok meghosszabbítsák a [hatodik] irányelv 20. cikke (2) bekezdésében elrendelt módosítások kiszámításának alapjául szolgáló időszakot legfeljebb 20 évre a tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok tekintetében, szem előtt tartva azok gazdasági élettartamát”.

5 A 2006/69 irányelv 1. cikkének 6. pontja egy második albekezdéssel bővítette a hatodik irányelv 20. cikkének (4) bekezdését. A 2006/69 irányelv (5) preambulumbekezdése pontosította:

„Hangsúlyozni kell, hogy egyes, tárgyi eszköz jellegű szolgáltatásokat be lehet illeszteni abba a rendszerbe, amely lehetővé teszi a tárgyi eszközökre vonatkozó levonások kiigazítását a vagyon élettartama során, tényleges használatának megfelelően.”

A héairányelv

6 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[…]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[…]”

7 Ezen irányelv 12. cikke így szól:

(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:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítése;

[…]

(2) Az (1) bekezdés a) pontjának alkalmazásában »épület« minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény.

A tagállamok megállapíthatják az (1) bekezdés a) pontjában említett kritérium alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre és a hozzátartozó telekre vonatkozóan.

[…]”

8 Az említett irányelv 14. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

9 A héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

10 Ezen irányelv 135. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

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

[…]”

11 Az említett irányelv 168. cikkének szövege a következő:

„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;

[…]”

12 A héairányelv 184. cikke kimondja:

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

13 Ezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése előírja:

„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.”

14 Az említett irányelv 187. cikke szerint:

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

[…]

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

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

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

15 Ugyanezen irányelv 189. cikke a következőket írja elő:

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

a) meghatározzák a tárgyi eszközök fogalmát;

[…]”

16 A héairányelv 190. cikke kimondja:

„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.”

A belga jog

17 Az 1969. július 3-i wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (a hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv létrehozására vonatkozó törvény) (Belgisch Staatsblad, 1969. július 17., 7046. o.) alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: héatörvénykönyv) 1. cikke (9) bekezdése 1. pontjának szövege a következő:

„A jelen törvénykönyv alkalmazásában:

1° épület vagy épületrész: a földhöz rögzített vagy a földön létesített minden építmény”.

18 A héatörvénykönyv 48. cikkének (2) bekezdése szerint:

„A tárgyi eszközök és azon szolgáltatások esetében, amelyek jellemzői hasonlóak, mint amelyeket szokásosan a tárgyi eszközöknek tulajdonítanak, az ezeket terhelő adó levonására öt éves korrekciós időszak vonatkozik. A korrekcióra minden évben az említett adók összegének legfeljebb egyötödéig kerül sor, amennyiben a levonható adók kiszámításánál figyelembe vett elemekben változás következett be.

A király által meghatározott tárgyi eszközként beszerzett ingatlant terhelő adó tekintetében azonban a korrekciós időszak tizenöt év, és a korrekcióra évente ezen adó összegének egytizenötödik részében kerül sor.”

19 E törvénykönyv 49. cikke kimondja, hogy a király állapítja meg az említett törvénykönyv 45–48. cikke alkalmazásának feltételeit.

20 Az 1969. december 10-i Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (a hozzáadottérték-adó alkalmazásával kapcsolatos levonásokról szóló 3. sz. királyi rendelet) (Belgisch Staatsblad, 1969. december 12., 12006. o.) alapügyre alkalmazandó változatának (a továbbiakban: 3. sz. királyi rendelet) 9. cikke előírja:

„1. § A tárgyi eszközöket terhelő adók esetében az adóalany által elvégzett eredeti adólevonásra öt éves korrekciós időszak vonatkozik, amely időszak azon év január 1-jén kezdődik, amelyben a levonási jog keletkezett.

A tárgyi eszközként beszerzett ingatlanokat terhelő adók esetében azonban ez az időszak tizenöt évre meghosszabbodik.

A tárgyi eszközként beszerzett ingatlanokat terhelő adó alatt a következőket terhelő adó értendő:

1° azok az ügyletek, amelyek a [héatörvénykönyv] 1. cikke 9. §-ának 1° pontjában említett vagyontárgyak létrehozására irányulnak vagy ahhoz hozzájárulnak;

2° a [héatörvénykönyv] 1. cikkének 9. §-a szerinti termékek beszerzése;

3° a [héatörvénykönyv] 9. cikke (2) bekezdésének 2° pontja értelmében vett dologi jog megszerzése a [héatörvénykönyv] 1. cikkének 9. §-ában említett vagyontárgyak tekintetében.

[…]”

21 A 3. sz. királyi rendelet 21 bis cikke 1. §-a első bekezdésének 2. pontja úgy rendelkezik, hogy az az adóalany, aki adólevonásra nem jogosító adómentes tevékenységet folytat, és ugyanazon tevékenység tekintetében adólevonásra jogosító tevékenységet folytató adóalannyá válik, korrekció útján gyakorolhatja adólevonási jogát többek között az e változás időpontjában még meglévő tárgyi eszközök tekintetében, feltéve hogy az ilyen eszközök még felhasználhatók, és a héatörvénykönyv 48. cikkének (2) bekezdésében meghatározott időszak még nem telt le.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

22 Az L BV egy ügyvédi társaság. E gazdasági tevékenység végzéséhez ingatlannal rendelkezik, amelyet az ügyvezetője lakhatás céljára is használ.

23 2007 és 2015 között jelentős munkálatokat végeztek ezen az épületen, amelyek befejezését követően az immár egy főépületből és egy felújított közbenső épületből, valamint egy újonnan épített pincéből, egy üvegből készült melléképületből és egy liftaknából áll. A különböző tereket a földszinten és az első emeleten elhelyezkedő folyosók kapcsolják össze egymással, a liftakna ezenkívül lehetővé teszi a fő- és a közbenső épület valamennyi emeletének elérését. 2015 közepén a munkálatokat teljesen befejezték, és az épületet ismét használatba lehetett venni.

24 Az ingatlan egészére egyetlen „kataszteri jövedelmet” osztottak ki, amely jövedelem a munkálatok megkezdése előtt 2456 eurót, a munkálatok elvégzését követően pedig 3850 eurót tett ki. Az így átalakított épületet 40%–ban magáncélra, 60%–ban pedig szakmai célú használatra szánták.

25 2014. január 1-jétől a Belga Királyság megszüntette az ügyvédi szakma gyakorlására addig alkalmazandó héamentességet, így az L BV-t azóta héaalanyként nyilvántartásba vették.

26 Az L BV ezt követően korrigálta a héalevonásokat azáltal, hogy levonta az érintett munkálatok költségei után megfizetett héa egy részét, amelyet nem vonhatott le, amikor tevékenysége adómentes volt, mivel úgy ítélte meg, hogy az e munkákra alkalmazandó korrekciós időszak még folyamatban volt.

27 Ennek alapján az L BV abból az előfeltevésből indult ki, hogy e munkák olyan tárgyi eszközként beszerzett ingatlanoknak minősülnek, amelyekre a meghosszabbított, tizenöt éves korrekciós időszak, nem pedig az ingatlantól eltérő tárgyi eszközökre alkalmazandó rendes ötéves korrekciós időszak vonatkozik.

28 2015. augusztus 28-án és december 1-jén az adóhatóság előzetes bejelentés nélküli adóellenőrzést végzett az L BV székhelyén a 2014. január 1. és 2015. szeptember 30. közötti időszakra vonatkozóan. Ezen ellenőrzést követően e hatóság – elismerve, hogy az L BV főszabály szerint jogosult az érintett építési munkákra vonatkozó héalevonások korrekciójára – arra a következtetésre jutott, hogy e munkálatok nem vezettek új épület megépítéséhez, hanem kizárólag a meglévő épület jobbítását és felújítását eredményezték, így az ötéves korrekciós időszak alkalmazandó.

29 Az adóhatóság, mivel úgy ítélte meg, hogy az L BV által elvégzett, az e munkákhoz kapcsolódó adólevonások korrekcióját helyesbíteni kell, 2017. október 25-én fizetési felszólítást küldött az utóbbinak, amely szerint az e levonások után az L BV bizonyos héaösszeget köteles fizetni.

30 Az L BV által indított keresetet elbírálva a rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (kelet-flandriai elsőfokú bíróság genti részlege, Belgium) 2020. március 10-i ítéletében kimondta, hogy az e társaság által épített teljes üveg-melléképületet és liftaknát, valamint az általa felújított közbenső épületet egy tárgyi eszközként beszerzett ingatlannak minősülő, újonnan épített épület részeinek kell tekinteni, így e bíróság szerint az L BV jogosult az e munkálatokhoz kapcsolódó héa 60%-ának levonására.

31 Az adóhatóság fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, a hof van beroep te Genthez (genti fellebbviteli bíróság, Belgium). Az L BV csatlakozó fellebbezést nyújtott be.

32 E bíróság úgy véli egyrészt, hogy az adóhatóság fellebbezése megalapozott, mivel a liftakna és a főépület hátsó részén található két építmény nem tekinthető a héatörvénykönyv 1. cikke (9) bekezdésének 1. pontja értelmében vett „épületrésznek”.

33 Másrészt azonban az L BV csatlakozó fellebbezését illetően megjegyzi, hogy a belga jogban, amennyiben a munkálatokat meglévő épületen végzik el, a tizenöt évre meghosszabbított korrekciós időszakot csak akkor alkalmazzák az e munkálatok után beszedett héa tekintetében, ha azok kivitelezését követően a héa szempontjából „új épület” áll fenn. Így ez a tizenöt éves időszak nem alkalmazható az építési munkákra, amennyiben azok nem járnak olyan átalakítással,

amely valójában a héa szempontjából vett „új” épület megépítésével jár, még akkor sem, ha jellegükre és jelentőségükre tekintettel e munkák ugyanolyan hosszú gazdasági élettartamot biztosítanak az épületnek, amelyen azokat elvégezték, mint az új épületek gazdasági élettartama.

34 Márpedig az L BV-hez hasonlóan a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak afelől, hogy e szabályozás összeegyeztethető-e a héairányelvvel, és különösen annak 187. és 189. cikkével.

35 Először is, az említett szabályozás lényegében csak az épület vagy épületrész építését foglalja a „tárgyi eszközként beszerzett ingatlan” fogalmába, miközben a héairányelv 187. és 189. cikke egyáltalán nem korlátozza ily módon e fogalom tartalmát. E cikkek nem utalnak egyébiránt az ezen irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt „épületek vagy épületrészek […] első használatbavétele előtti értékesítés” fogalmára sem, mivel az utóbbi rendelkezés csupán annak kifejtésére szolgál, hogy az ingatlan átruházása milyen feltételek mellett tartozhat a héa hatálya alá. Így tehát nem igazolt a „tárgyi eszközként beszerzett ingatlan” fogalmának a belső jogba való olyan szigorú átültetése, amilyen módon azt a belga jogalkotó tette.

36 Másodszor, amikor az épületek jelentős átalakításon esnek át, ami olyan hosszú gazdasági használatot eredményez számukra, mint az új épületeké, amint azt a jelen ügyben az a tény is tanúsítja, hogy a szóban forgó munkálatok 33 éves időszak alatt amortizálódnak, azok új épületekhez hasonlíthatók, és a héa szempontjából azokkal egyező bánásmódban kell részesülniük, mégpedig az adósemlegesség elvének megfelelően az egyenlő bánásmód elvének különös kifejeződéseként. Ennek keretében védhető, hogy a „tárgyi eszközként beszerzett ingatlan” fogalmát minden olyan ingatlanra alkalmazni kell, amelynek gazdasági élettartama jelentősen hosszabb, mint a rendes ötéves korrekciós időszak.

37 Ha ez a helyzet áll fenn, a kérdést előterjesztő bíróság nem zárja ki, hogy az L BV hivatkozhat a héairányelvre az azzal és az annak alapjául szolgáló elvekkel ellentétes nemzeti szabályozással szemben.

38 E körülmények között a hof van beroep te Gent (genti fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a [héairányelv] 187. és 189. cikkével az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozás (nevezetesen [a belga héatörvénykönyv] [3. sz. királyi rendelet] 9. cikkével összefüggésben értelmezett 48. cikkének 2. §-a és 49. cikke), amely szerint a meghosszabbított (15 éves) korrekciós időszak csak akkor alkalmazható meglévő épületet érintő átalakítási munkálatok esetén, ha a munkálatok befejezését követően a nemzeti jog kritériumai alapján a héairányelv 12. cikke értelmében vett »új épületről« van szó, noha a lényegesen átépített (a nemzeti jog adminisztratív kritériumai alapján azonban nem a 12. cikk értelmében vett »új épületnek« minősülő) épület gazdasági élettartama egy új épület – a héairányelv 187. cikkében előírt 5 éves időtartamnál lényegesen hosszabb – gazdasági élettartamával azonos, ami többek között abból is következik, hogy az elvégzett munkálatok az új épület értékcsökkenési időszakának megfelelő 33 éves időszak alatt amortizálódnak?

2) Rendelkezik-e közvetlen hatállyal a [héairányelv] 187. cikke, így hivatkozhat-e a 15 éves korrekciós időszak alkalmazására az épületen munkálatokat anélkül végző adóalany, hogy e munkálatok azt eredményeznék, hogy az átalakításon átesett épület a nemzeti jog kritériumai alapján az említett irányelv 12. cikke értelmében vett »új épületnek« minősülne, miközben e munkálatokhoz ugyanakkor olyan gazdasági élettartam kapcsolódik, amely olyan új épület gazdasági élettartamával azonos, amelyre 15 éves korrekciós időszak vonatkozik?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

39 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy az első kérdés a héairányelv 187. cikkének (1) bekezdése értelmében vett korrekciós időszakra vonatkozik, amelyet alkalmazni kell az L BV által a szóban forgó építési munkák elvégzése után megfizetett héa levonására, vagyis vagy az e rendelkezésben a tárgyi eszközök tekintetében általában előírt ötéves időszakra, vagy pedig a hosszabb és akár húsz évig terjedő időszakra, amelyet az említett rendelkezés értelmében a tagállamok a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanokra alkalmazhatnak, és amelyet Belgiumban a héatörvénykönyv 48. cikkének (2) bekezdése és a 3. sz. királyi rendelet 9. cikkének 1. §-a értelmében tizenöt évben állapítottak meg.

40 Márpedig a Bíróság rendelkezésére álló iratokból, valamint a belga kormány által a tárgyaláson szolgáltatott pontosításokból kitűnik egyrészt, hogy az alapügyben szóban forgó építési munkák a héairányelv 24. cikkével összefüggésben értelmezett 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett szolgáltatásnyújtásként, nem pedig termékértékesítésként tartoztak a héa hatálya alá.

41 Másrészt az ezen irányelv 187. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében előírt ötéves korrekciós időszak e munkálatokra való alkalmazása érdekében az adóhatóság élt az ezen irányelv 190. cikkében a tagállamok számára biztosított és a belga jogban a héatörvénykönyv 48. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében végrehajtott lehetőséggel, hogy tárgyi eszközöknek tekintse azokat a szolgáltatásokat, amelyek jellemzői hasonlóak azokhoz, amelyeket szokásosan a tárgyi eszközöknek tulajdonítanak.

42 Így ahhoz, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára az első kérdésre hasznos választ lehessen adni, figyelembe kell venni az ugyanezen irányelv 190. cikkét is.

43 E körülmények között meg kell állapítani, hogy első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 187., 189. és 190. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes a héalevonások korrekciójára vonatkozó olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az ezen 187. cikk alapján a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok tekintetében meghatározott meghosszabbított korrekciós időszak kizárólag akkor alkalmazandó az építési munkákra, ha azok olyan jelentőségűek, hogy az ingatlannak az ezen irányelv 12. cikkének (2) bekezdése értelmében vett átalakításához vezetnek, az említett irányelv értelmében vett szolgáltatásnyújtásként a héa hatálya alá tartozó építési munkák kivételével, amelyek – anélkül, hogy ilyen átalakításhoz vezetnek – az épület jelentős bővítésével és/vagy átfogó felújításával járnak, és amelyek gazdasági élettartama megfelel egy új épület gazdasági élettartamának.

44 E kérdés megválaszolásához először is emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2018. július 25-i Gmina Ryjewo ítélet, C-140/17, EU:C:2018:595, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2018. július 25-i Gmina Ryjewo ítélet, C-140/17, EU:C:2018:595, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Ugyanígy a héairányelvben előírt korrekciós mechanizmus, amely szerves részét képezi e levonási rendszernek, célja a maga részéről az, hogy elősegítse a levonások pontosságát az adósemlegesség biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységhez használják (2020. július 9-i Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler ítélet, C-374/19, EU:C:2020:546, 20. pont).

47 E tekintetben a héairányelv 184. és 185. cikke általános jelleggel rögzíti azokat a feltételeket, amelyek mellett a nemzeti adóhatóságnak meg kell követelnie az eredetileg levont héa korrekcióját, míg az ezen irányelv 187–192. cikke a héalevonás korrekciójának bizonyos, a tárgyi eszközök különleges esetére alkalmazandó szabályait írja elő (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 17-i Stichting Schoonzicht ítélet, C-791/18, EU:C:2020:731, 27. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Így a héairányelv 187. cikke (1) bekezdésének első albekezdése előírja, hogy e tárgyi eszközök esetében a korrekció ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azt az évet is, amelyben a termékeket beszerezték vagy előállították.

49 Az ilyen korrekciós időszak segítségével elkerülhetők az adóalany számára az adólevonás összegének kiszámítása során jelentkező pontatlanságok, valamint az indokolatlan előnyök és hátrányok, különösen abban az esetben, ha az adóbevallást követően megváltoznak a levonás összegének meghatározása során eredetileg figyelembe vett körülmények. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a módosítások bekövetkezésének a valószínűsége különösen a gyakran több évig tartó időszakon át használt tárgyi eszközök esetén nagy, mivel ezen időszak során megváltozhat ezen eszközök felhasználása, a beszerzésük költségei ennek megfelelően több pénzügyi év alatt amortizálódnak (lásd ebben az értelemben: 2016. június 16-i Mateusiak ítélet, C-229/15, EU:C:2016:454, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 Ennek keretében a héairányelv 187. cikkének rendelkezései az adólevonások korrekciójára vonatkozó olyan helyzeteket érintenek, amelyekben a tárgyi eszközt az adólevonásra nem jogosító használatát követően adólevonásra jogosító tevékenységre használják (2018. július 25-i Gmina Ryjewo ítélet, C-140/17, EU:C:2018:595, 31. pont).

51 Ami közelebbről a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanokat illeti, a héairányelv 187. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdése felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy a korrekció számításának alapjául szolgáló időszakot húsz évre meghosszabbítsák.

52 E rendelkezés lényegében megfelel a hatodik irányelv 20. cikke (2) bekezdése harmadik albekezdésének, amelynek helyébe a héairányelv lépett. Amint az a 95/7 irányelv (5) preambulumbekezdéséből kitűnik, amellyel e rendelkezést úgy módosították annak érdekében, hogy a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok esetében a korrekció maximális időtartamát, amely korábban tíz év volt, húsz évre hosszabbítsák meg, az ilyen meghosszabbított időszakot ezen eszközök „[gazdasági élettartamát] szem előtt tartva” fogadták el.

53 Ebből következik, hogy a tagállamok azon lehetősége, hogy a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok tekintetében hosszabb korrekciós időszakot állapítsanak meg, ugyanabba a logikába illeszkedik, mint a tárgyi eszközökre általában alkalmazandó korrekciós szabályok mögött meghúzódó, vagyis az adólevonás pontosságának növelésére irányuló megközelítés, miközben e módozatokat e tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok sajátos jellemzőihez igazítják, amelyek többek között az egyéb tárgyi eszközök gazdasági élettartamánál még hosszabb gazdasági élettartamukhoz kapcsolódnak.

54 Másodszor, ami azt a kérdést illeti, hogy az olyan építési munkák, mint amelyekről az alapügyben szó van, a héairányelv 187. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdése értelmében vett „tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok” fogalma alá tartozhatnak-e, és következésképpen alkalmazható-e rájuk az ilyen ingatlanok tekintetében a belső jogban esetlegesen megállapított meghosszabbított korrekciós időszak, emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a jelen ítélet 40. pontjában megállapításra került – az alapügyben szóban forgó építési munkák az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett szolgáltatásnyújtásként, nem pedig az említett irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett termékértékesítésként tartoztak a héa hatálya alá.

55 Következésképpen, noha főszabály szerint nem kizárt, hogy az ilyen munkák elvégzése adott esetben a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett termékértékesítésnek minősüljön, az alapeljárás körülményei között nem ez a helyzet.

56 Ebből következik, hogy e munkák önmagukban nem tartozhatnak a héairányelv 187. cikkének (1) bekezdésében szereplő „tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok” fogalma alá, mivel szolgáltatásoknak, nem pedig termékeknek minősülnek, függetlenül attól, hogy a tárgyi eszközöket adott esetben hogyan határozták meg a belső jogban ezen irányelv 189. cikke a) pontjának megfelelően.

57 E körülmények között a héairányelv 187. cikkének (1) bekezdésében előírt korrekciós szabályok, amelyek a tárgyi eszközökre vonatkoznak, önmagukban nem alkalmazhatók az említett munkák elvégzése után megfizetett héa levonásának korrekciójára.

58 Ezt az értékelést nem kérdőjelezi meg az Európai Bizottság által a tárgyaláson hivatkozott azon tény, hogy az alapügyben szóban forgó építési munkák fizikailag módosítottak egy ingatlant, nevezetesen a munkálatok megkezdése előtti régi épületet, vagy hogy más olyan tárgyi elemeket is beépítettek abba, amelyek e beépítést követően az ingatlan szerves részének tekinthetők.

59 Mindemellett harmadszor meg kell állapítani, hogy a héairányelv 190. cikkének megfelelően a tagállamok, többek között ezen irányelv 187. cikkének alkalmazásában, tárgyi eszközöknek tekinthetik azokat a szolgáltatásokat, amelyek jellemzői hasonlóak azokhoz, mint amelyeket szokásosan a tárgyi eszközöknek tulajdonítanak.

60 Amint az a jelen ítélet 41. pontjában megállapításra került, az adóhatóság a jelen ügyben éppen ezen, a belga jogban biztosított lehetőséggel élve tekintette a szóban forgó építési munkákat a héairányelv 187. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében vett tárgyi eszközöknek.

61 E körülmények között először is azt kell meghatározni, hogy a héairányelv 190. cikke lehetővé teszi-e a tagállamok számára, hogy bizonyos szolgáltatásokat ne csak tárgyi eszköznek, hanem tárgyi eszközként beszerzett ingatlannak is minősítsenek.

62 E tekintetben a héairányelv 190. cikkének szövege, amely általános jelleggel, nem pedig korlátozó jelleggel utal a „tárgyi eszközök” fogalmára, anélkül hogy ebből kizárná a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanokat, eleve lehetővé teszi annak megállapítását, hogy ez a helyzet áll fenn.

63 Abban az esetben ugyanis, ha az érintett tagállam ezen irányelv 187. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdése alapján úgy határozott, hogy a tárgyi eszközök általános kategóriáján belül különleges bánásmódot tart fenn a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok tekintetében annak érdekében, hogy azok vonatkozásában hosszabb korrekciós időszakot alkalmazzon, ez utóbbi ingatlanok ennélfogva az ingatlanoktól eltérő tárgyi eszközöktől eltérő bánásmódban részesülnek, ugyanakkor továbbra is a tárgyi eszközök általános kategóriájába tartoznak.

64 A jelen ítélet 62. pontjában szereplő értelmezést megerősíti a héairányelv 190. cikke által követett cél, amint az a 2006/69 irányelv (5) preambulumbekezdéséből kitűnik, amelyből a hatodik irányelv 20. cikke (4) bekezdésének harmadik albekezdése ered, amely tartalma jelenleg lényegében e 190. cikkben szerepel.

65 Ezen (5) preambulumbekezdés szerint az e két rendelkezésben előírt szerint az asszimilációs lehetőség biztosítása annak lehetővé tételére irányul, hogy „egyes, tárgyi eszköz jellegű szolgáltatásokat be [lehessen] illeszteni abba a rendszerbe, amely lehetővé teszi a tárgyi eszközökre vonatkozó levonások kiigazítását a vagyon élettartama során, tényleges használatának megfelelően”.

66 Ebből következik, hogy e lehetőség célja az, hogy felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy bizonyos szolgáltatásokat az adólevonások korrekciós mechanizmusának szempontjából ugyanúgy kezeljenek, mint a tárgyi eszközöket, amennyiben e szolgáltatások, tekintettel különösen hatásuk gazdasági élettartamára és az említett szolgáltatások tárgyát képező eszközök tényleges használata megváltoztatásának egyidejű lehetőségére, azokhoz hasonlók.

67 Márpedig, mivel a jelen ítélet 63. pontjában említett, a tárgyi eszközök általános kategóriáján belül a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanokra még hosszabb gazdasági élettartam jellemző, amint az a jelen ítélet 53. pontjában megállapításra került, e célra tekintettel következetlen, ha a héairányelv 190. cikkében előírt minősítési lehetőség gyakorlása során maguk a tagállamok nem tehetnek különbséget az érintett szolgáltatások hatásának gazdasági élettartama alapján, és azokat adott esetben nem tekinthetik tárgyi eszközként beszerzett ingatlanoknak, feltéve hogy az érintett tagállam ezen eszközök utóbbi kategóriájára hosszabb korrekciós időszakot fogadott el a héairányelv 187. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdése alapján.

68 Ezzel szemben a héairányelv 190. cikkének olyan értelmezése, amely szerint e cikk felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy az adólevonások korrekciós mechanizmusának szempontjából bizonyos szolgáltatásokat az esettől függően tárgyi eszközöknek vagy tárgyi eszközökként beszerzett

ingatlanoknak tekintsenek, lehetővé teszi az e szolgáltatások után megfizetett héa levonása pontosságának növelését azok hatásának gazdasági élettartama alapján, hasonlóan a jelen ítélet 46., 49. és 53. pontjában említett, a tárgyi eszközök vonatkozásában e célból előírt szabályokhoz.

69 Másodszor, bár a tagállamok kétségtelenül szabadon dönthetnek arról, hogy élnek-e az így körülhatárolt, a héairányelv 190. cikkében számukra biztosított lehetőséggel, és egyébiránt mérlegelési jogkörrel rendelkeznek az érintett szolgáltatások és termékek jellemzőinek hasonlóságát illetően, e mérlegelési jogkör gyakorlása során tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogot, és többek között e cikk célját, valamint különösen az adósemlegesség elvét (lásd analógia útján: 2020. szeptember 17-i Stichting Schoonzicht ítélet, C-791/18, EU:C:2020:731, 49. pont).

70 Ebben az összefüggésben a héairányelv 190. cikkének a jelen ítélet 66. pontjában kifejtett céljára tekintettel a tagállamok e rendelkezés végrehajtása során nem vonatkoztathatnak el azon szolgáltatások hatásának gazdasági élettartamától, amelyeket tárgyi eszközöknek kell tekinteni, mivel a jelen ítélet 67. pontjában hivatkozott okok miatt az érintett szolgáltatások és termékek jellemzőinek az adólevonások korrekciós mechanizmusának vonatkozásában fennálló hasonlósága többek között e gazdasági élettartamtól függ. A szóban forgó szolgáltatás ugyanis a hatásának gazdasági élettartama szempontjából közelebb állhat egy ingatlan tárgyi eszközéhez, mint az ingatlantól eltérő tárgyi eszközéhez.

71 Ami az adósemlegesség elvét illeti, amely az egyenlő bánásmód általános elvének az uniós jogalkotó által a héa területén való kifejeződése, a Bíróság megállapította, hogy ezzel az elvvel ellentétes egyrészt az, ha az egymással versenyző hasonló szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik, másrészt az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezelik a héa kivetése során (2009. október 29-i SKF ítélet, C-29/08, EU:C:2009:665, 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2022. június 30-i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice ítélet, C-146/21, EU:C:2022:512, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

72 Így a héairányelv 190. cikkének végrehajtása során a tagállamoknak meg kell győződniük arról, hogy a héa szempontjából ne kezeljék eltérően azt az adóalanyt, amely bizonyos szolgáltatásokat vett igénybe, azon másik adóalanyhoz képest, amely ugyanazon gazdasági tevékenység keretében olyan termékeket vásárolt, amelyek gazdasági jellemzői lényegében megegyeznek e szolgáltatások gazdasági jellemzőivel.

73 A jelen esetben a kérdéseket előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben szereplő nemzeti szabályozás megfelel-e a jelen ítélet 69–72. pontjában kifejtett követelményeknek.

74 Mindemellett ahhoz, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak hasznos választ lehessen adni, meg kell állapítani, hogy – amint azt maga a kérdést előterjesztő bíróság is hangsúlyozta – nem vitatott, hogy az alapügyben szóban forgó, több éven át tartó építési munkák összességükben értékelve az érintett épület jelentős felújításához vezettek, és azt többek között egy üveg-melléképület és egy liftakna hozzáadásával bővítették. Úgy tűnik továbbá, hogy e munkák jelentőségét alátámasztják az L BV által szolgáltatott számadatok, amelyek szerint azok összköltsége körülbelül 1 937 104 eurót tett ki.

75 Ezenkívül bizonyítottnak tűnik, hogy az említett építési munkák – különös tekintettel jelentőségükre – gazdasági élettartama megegyezik az új épület gazdasági élettartamával.

76 E tényezőkre figyelemmel úgy tűnik, hogy ugyanezen munkák az adólevonások korrekciós mechanizmusa szempontjából jobban hasonlítanak a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanokhoz, mint az ingatlanoktól eltérő tárgyi eszközökhöz.

77 E hasonlóságra tekintettel az a tény, hogy e munkálatokat mindazonáltal az ingatlantól eltérő tárgyi eszközökkel tekintik azonosaknak, és így azokra az ezen vagyontárgyak kategóriájára vonatkozó ötéves korrekciós időszakot alkalmazzák, eltérő adójogi bánásmódhoz vezethet azon adóalanyokkal szemben, akik – mint az L BV – már egy meglévő épület bővítési és átfogó felújítási munkálataiba fektettek be, és fizették meg az e munkálatok, amelyekre az ötéves korrekciós időszak alkalmazandó, után fizetendő héát, azon hasonló adóalanyhoz viszonyítva, amely új épület építésébe fektetett be, amelyre hosszabb korrekciós időszak lenne alkalmazandó, jóllehet gazdasági jellemzőikre tekintettel ezek a beruházások hasonlóak, sőt funkcionálisan azonosak.

78 Ezzel szemben ebben az összefüggésben nincs jelentősége annak, hogy az érintett építési munkák nem minősülnek a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjával összefüggésben értelmezett 12. cikkének (2) bekezdése értelmében vett ingatlanátalakításnak, mivel e rendelkezések tárgya különbözik az említett irányelv 190. cikkének tárgyától.

79 Az előbbi rendelkezések célja ugyanis az, hogy a hozzáadott értékükre tekintettel azonosítsák azokat az ingatlanügyleteket, amelyek új vagyontárgy (ingatlan) értékesítéseként adóztathatók, és így e címen héakötelesek (lásd ebben az értelemben: 2017. november 16-i Kozuba Premium Selection ítélet, C-308/16, EU:C:2017:869, 32. és 55. pont; 2023. március 9-i État belge és Promo 54, ítélet, C-239/22, EU:C:2023:181, 23. pont), míg az említett irányelv 190. cikkének célja, amely a tárgyi eszközökre alkalmazandó korrekciós mechanizmusba illeszkedik, azon részletes szabályok meghatározása, amelyek szerint az ilyen eszközökhöz hasonló szolgáltatások után megfizetett héa levonását korrigálni kell.

80 E körülmények között az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, ellentétes lehet a héairányelvnek az ezen irányelv 187. cikkével összefüggésben és az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett 190. cikkével.

81 A fentiek összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvnek az ezen irányelv 187. cikkével összefüggésben és az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett 190. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a héalevonások korrekciójára vonatkozó olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az ezen 187. cikk alapján a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok tekintetében meghatározott meghosszabbított korrekciós időszak nem alkalmazható az említett irányelv értelmében vett szolgáltatásnyújtásként a héa hatálya tartozó olyan építési munkákra, amelyek a munkálatokkal érintett épület jelentős bővítését és/vagy átfogó felújítását foglalják magukban, és amelyek hatásának gazdasági élettartama egy új épület gazdasági élettartamának felel meg.

A második kérdésről

82 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvnek az ezen irányelv 187. cikkével összefüggésben és az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett 190. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az közvetlen hatállyal bír, így arra az adóalany hivatkozhat a nemzeti bíróság előtt az illetékes adóhatósággal szemben annak érdekében, hogy a részére teljesített, az említett irányelv értelmében szolgáltatásnyújtásként a héa hatálya alá tartozó építési munkákra a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok tekintetében

meghatározott meghosszabbított korrekciós időszakot alkalmazzák, abban az esetben, ha e hatóság az első kérdésben említetthez hasonló nemzeti szabályozás alapján megtagadta ezen időszak alkalmazását.

83 Először is emlékeztetni kell arra, hogy abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy a meghosszabbított korrekciós időszak alapügyben szóban forgó építési munkákra való alkalmazásának adóhatóság általi megtagadása ellentétes a héairányelvnek az ezen irányelv 187. cikkével összefüggésben és az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett 190. cikkével, az előbbi cikk közvetlen hatályának kérdése csak akkor merül fel, ha nem lehetséges az e megtagadás alapjául szolgáló szabályozás uniós joggal összhangban álló értelmezése, amint azt az L BV és a Bizottság helyesen hangsúlyozta (lásd ebben az értelemben: 2012. január 24-i Dominguez ítélet, C-282/10, EU:C:2012:33, 23. és 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

84 E tekintetben a nemzeti jog értelmezésére hivatott nemzeti bíróságnak e jog alkalmazása során figyelembe kell vennie e jog szabályainak összességét, és az e jog által elfogadott értelmezési módszereket kell alkalmaznia azért, hogy azt a lehető legnagyobb mértékben a szóban forgó irányelv szövege és célja alapján értelmezze annak érdekében, hogy elérje az irányelv által meghatározott eredményt, és ily módon megfeleljen az EUMSZ 288. cikk harmadik bekezdésének (lásd ebben az értelemben: 2018. augusztus 7-i Smith ítélet, C-122/17, EU:C:2018:631, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

85 A Bíróság mindazonáltal kimondta, hogy a nemzeti jog uniós joggal összhangban álló értelmezése elvének vannak bizonyos korlátai. Így a nemzeti bíróságok arra vonatkozó kötelezettsége, hogy a nemzeti jog releváns szabályainak értelmezése és alkalmazása során figyelembe vegyék az uniós jogot, nem alapozhatja meg a nemzeti jog *contra legem* értelmezését (lásd ebben az értelemben: 2018. augusztus 7-i Smith ítélet, C-122/17, EU:C:2018:631, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

86 Így másodszor, abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy nem tudja a szóban forgó nemzeti szabályozást az uniós joggal összhangban értelmezni, meg kell vizsgálni, hogy a héairányelvnek az ezen irányelv 187. cikkével összefüggésben és az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett 190. cikke alkalmas-e arra, hogy közvetlen hatállyal rendelkezzen, és így az L BV hivatkozhasson e rendelkezésre az adóhatósággal szemben annak érdekében, hogy az alapügyben szóban forgó építési munkákra azt a meghosszabbított korrekciós időszakot alkalmazzák, amelyet Belgiumban a héatörvénykönyv 48. cikkének (2) bekezdése és a 3. sz. királyi rendelet 9. cikkének 1. §-a tizenöt évben rögzített.

87 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy minden olyan esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései tartalmukat tekintve feltétel nélküliek és kellően pontosak, azokra a magánszemélyek a nemzeti bíróságok előtt valamely tagállammal szemben hivatkozhatnak, ha az elmulasztotta az irányelv határidőn belüli átültetését a nemzeti jogba, vagy azt helytelenül ültette át (2024. május 14-i Stachev ítélet, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

88 Az ilyen rendelkezésekre így a jogalanyok többek között ezen állam valamennyi közigazgatási szervével szemben hivatkozhatnak (lásd ebben az értelemben: 2017. október 10-i Farrell ítélet, C-413/15, EU:C:2017:745, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

89 Ami ebben az összefüggésben a héairányelv 190. cikkének feltétlen jellegét illeti, igaz, hogy e rendelkezés csupán lehetőséget biztosít a tagállamok számára, amellyel szabadon élhetnek, és e lehetőség alkalmazása, amennyiben az a szolgáltatások tárgyi eszközként beszerzett ingatlanoknak való minősítésének lehetőségére vonatkozik, egyébiránt attól függ, hogy az érintett tagállam előzetesen élt-e az ezen irányelv 187. cikke (1) bekezdésének utolsó albekezdésében előírt azon lehetőséggel, hogy a tárgyi eszközök egészén belül megkülönbözteti az ilyen eszközöket.

90 Ugyanakkor a tagállamok számára az azon döntés tekintetében biztosított szabad választás, hogy élnek-e a héairányelv 190. cikkében előírt lehetőséggel, nem akadályozza meg a nemzeti bíróságot abban, hogy megvizsgálja azt a kérdést, hogy az ilyen végrehajtásról határozatot hozó tagállam tiszteletben tartotta-e az említett végrehajtásra vonatkozó feltételeket, és többek között a mérlegelési jogkörének korlátain belül maradt-e (lásd ebben az értelemben: 1977. február 1-jei Verbond van Nederlandse Ondernemingen ítélet (51/76, EU:C:1977:12, 27. és 29. pont).

91 Egyébiránt, ha valamely tagállam – mint a jelen ügyben is – úgy döntött, hogy él a héairányelv 187. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdésében előírt lehetőséggel, és így teljes mértékben kimerítette az e tekintetben rendelkezésére álló mérlegelési mozgásteret, az előző pontban említett bírósági felülvizsgálatnak már nincs akadálya.

92 Ennélfogva olyan körülmények között, mint amelyekről az alapügyben szó van, annak vizsgálatáról van szó, hogy a jelen ítélet 70–72. pontjában kifejtett elemzési tényezőkre tekintettel az érintett tagállam, amely szintén élt a héairányelv 190. cikkében biztosított lehetőséggel, tiszteletben tartotta-e azon kötelezettségét, hogy az e tekintetben őt megillető mérlegelési mozgástér keretein belül maradjon, amint e mozgástér az ezen irányelv 187. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben és az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett e rendelkezés tartalmából következik.

93 Hasonlóképpen, ami a héairányelvnek az annak 187. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben és az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett 190. cikkének kellően pontos jellegét illeti, az előző pontban felidézett és a jelen ítélet 69. pontjában szintén megállapított körülmény, hogy a tagállamok e rendelkezések végrehajtása során mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek, nem képezi akadályát annak sem, hogy bírósági felülvizsgálatot lehessen végezni annak vizsgálata érdekében, hogy az érintett tagállam nem lépte-e túl e mérlegelési mozgásteret (lásd ebben az értelemben: 1996. október 24-i Kraaijeveld és társai ítélet, C-72/95, EU:C:1996:404, 59. pont; 2013. november 28-i MDDP ítélet, C-319/12, EU:C:2013:778, 51. pont).

94 A héairányelvnek az ezen irányelv 187. cikkével összefüggésben és az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett 190. cikke kellően pontos ahhoz, hogy lehetővé tegye az ilyen bírósági felülvizsgálatot, amint az egyébként az első kérdésre adott válaszból is következik.

95 E körülmények között a héairányelv 190. cikke közvetlen hatállyal bírhat, így az ezen irányelv 187. cikkével összefüggésben és az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett e cikkre az adóalany a jelen ítélet 88. pontjában említett esetben közvetlenül hivatkozhat.

96 Így, amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság az ilyen közvetlen hatályra támaszkodva megállapítja, hogy a tagállam túllépte a mérlegelési jogkörét, amikor szolgáltatásnyújtásként a héa hatálya alá tartozó bizonyos építési munkákat nem tárgyi eszközként beszerzett ingatlannak tekintett, az adóalany közvetlenül hivatkozhat a héairányelvnek az ezen irányelv 187. cikkével összefüggésben és az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett 190. cikkére e bíróság előtt annak érdekében, hogy e munkákat ilyen ingatlannak lehessen tekinteni, és hogy azokra alkalmazzák a belső jogban az említett irányelv 187. cikke (1) bekezdésének harmadik

albekezdése alapján meghatározott meghosszabbított korrekciós időszakot (lásd analógia útján: 2013. november 28-i MDDP ítélet, C-319/12, EU:C:2013:778, 52. pont; 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 81. pont).

97 A fentiekre tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvnek az ezen irányelv 187. cikkével összefüggésben és az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett 190. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az közvetlen hatállyal bír, így arra az adóalany a nemzeti bíróság előtt az illetékes adóhatósággal szemben hivatkozhat annak érdekében, hogy a részére teljesített, az említett irányelv értelmében szolgáltatásnyújtásként a héa hatálya alá tartozó építési munkákra a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok tekintetében meghatározott meghosszabbított korrekciós időszakot alkalmazzák, abban az esetben, ha e hatóság az első kérdésben említetthez hasonló nemzeti szabályozás alapján megtagadta a meghosszabbított korrekciós időszak alkalmazását.

A költségekről

98 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek az ezen irányelv 187. cikkével összefüggésben és az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett 190. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

azzal ellentétes a hozzáadottérték-adó (héa) levonásának korrekciójára vonatkozó olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az ezen 187. cikk alapján a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok tekintetében meghatározott meghosszabbított korrekciós időszak nem alkalmazható az említett irányelv értelmében vett szolgáltatásnyújtásként a héa hatálya alá tartozó olyan építési munkákra, amelyek a munkálatokkal érintett épület jelentős bővítését és/vagy átfogó felújítását foglalják magukban, és amelyek hatásának gazdasági élettartama egy új épület gazdasági élettartamának felel meg.

2) A 2006/112 irányelvnek az ezen irányelv 187. cikkével összefüggésben és az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett 190. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

az közvetlen hatállyal bír, így arra az adóalany a nemzeti bíróság előtt az illetékes adóhatósággal szemben hivatkozhat annak érdekében, hogy a részére teljesített, az említett irányelv értelmében szolgáltatásnyújtásként a héa hatálya alá tartozó építési munkákra a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok tekintetében meghatározott meghosszabbított korrekciós időszakot alkalmazzák, abban az esetben, ha e hatóság az

első kérdésben említetthez hasonló nemzeti szabályozás alapján megtagadta a meghosszabbított korrekciós időszak alkalmazását.

Aláírások