

62016CJ0532

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2018. április 11. (*1)

„Elzeteres döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – Az elzeteresen felszámított adó levonásához való jog korlátozása – Az elzeteresen 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 elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) a Bírósághoz 2016. október 18-án érkezett, 2016. október 3-i határozatával terjesztett el

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,

előtanácsnok: 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, segítőtje: A. Medelienė advokát,

—

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

—

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

a f?tanácsnok indítványának a 2017. december 20?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1

Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 184–186. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet a Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (a Litván Köztársaság pénzügyminisztériuma mellett m?köd? nemzeti adóhatóság) (a továbbiakban: adóhatóság) és a SEB bankas AB között egy utólagos adómegállapításról szóló határozat tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?, amely határozatot e társaságnak címeztek a célból, hogy végezze el azon hozzáadottérték?adó (héta) 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 következ? ügyletek valamelyikét végzi:

[...]

b)

építési telkek értékesítése.”

4

A héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontja a következ?képpen került megfogalmazásra:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következ? 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 haaösszeget, 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 elírja:

„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 haa-bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árendedmények 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 elállították.

A tagállamok a korrekciót azonban a termékek első használatbavételével kezdődő, öt teljes évben 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, elállították 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 hűa levonható.”

12

A héairányelv 189. 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 hűaösszeget, amelyet a korrekció céljából figyelembe kell venni;

c)

megtesznek minden szükséges intézkedést annak érdekében, hogy a korrekcióból indokolatlan előnyök ne származzanak;

d)

ügyviteli egyszer?sítések engedélyeznek.”

13

A héairányelv 250. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„(1) Minden adóalanynak héabevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetend? adó, valamint az érvényesítend? 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 prid?nit?s vert?s mokes? ?statymasnak (a Litván Köztársaság hozzáadottérték?adóról szóló törvénye) „A héalevonások korrekciójának általános szabályai” cím? 65. cikke ekképp rendelkezik:

„Amennyiben az adómegállapítási id?szakra vonatkozó héabevallás benyújtását követ?en a héaalany eláll a beszerzett termékek bizonyos mennyiségének megvásárlásától, a termék értékesít?jét?l vagy a szolgáltatás nyújtójától további árengedményt kap, vagy a termék értékesít?jének, illetve a szolgáltatás nyújtójának fizetend? héa összege bármely más okból csökken, illetve amennyiben az adóalany számára visszatérítették a behozatali adót, és az el?zetesen felszámított héa vagy behozatali héa összegeinek levonására került sor, a héalevonást korrigálni kell a fenti körülmények ismertté válásának id?pontja szerinti adómegállapítási id?szakra vonatkozó héabevallásban a költségvetésbe befizetend? héaösszeg megfelel? növelése, illetve a költségvetésb?l visszatérítend? héaösszeg megfelel? csökkentése útján.”

15

E törvény 83. cikkének (1) bekezdése el?írja:

„Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás dokumentálását követ?en 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 vev? (ügyfél) által fizetend? ellenérték bármely más okból változik, a termékértékesítést vagy a szolgáltatásnyújtást dokumentáló eredeti számviteli iratot kiállító személy köteles a körülmények e változását rögzít? korrekciós (jóváírási) dokumentumot kiállítani. A felek közötti egyezség, a termékek visszaadása vagy a szolgáltatások törlése nem a termékek értékesít?je vagy a szolgáltatások nyújtója által kiállított jóváírási irattal dokumentálható, hanem a vev? (ügyfél) által kiállított terhelési dokumentummal (értesítéssel), ha ez utóbbi héaalany.”

16

A Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymasnak (a Litván Köztársaság adóigazgatásról szóló törvénye) a 2004. április 13?i IX?2112. sz. törvényb?l következ? változata 68. cikkének (1) bekezdése el?írja:

„A jelen cikk, illetve az érintett adóról szóló törvény ellenkez? rendelkezésének hiányában az adóalany vagy az adóhatóság az aktuális naptári év és az adó eredeti megállapításának vagy újbóli megállapításának id?pontja 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 (újboli megállapítására) az e törvény 68. cikkében meghatározott határid?.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

18

A SEB Lizingas UAB, amelynek az azt 2013 novemberében beolvasztó SEB bankas a jogutódja, 2007 márciusában hat telket vásárolt a VKK Investicijától 4800000 litván litas (LTL), azaz mintegy 1387200 euró bruttó áron. Ezen ügylet során a felek úgy ítélték meg, hogy építési telek értékesítésér?l volt szó, amely ügylet héaköteles. A SEB Lizingas következőképpen felszámította a héát ezen ügylet után, majd levonta azt a 2007 márciusában általa fizetend? héából.

19

Ezzel egyid?ben a SEB Lizingas lízingszerz?dés keretében a VKK Investicija rendelkezésére bocsátotta a telkeket. Mindazonáltal, mivel ez utóbbi társaság nem teljesítette a lízingszerz?désben foglalt kötelezettségeit, a SEB Lizingas 2009 márciusában egyoldalúan megszüntette e szerz?dést.

20

2010. április 14?én a VKK Investicija jóváírási értesítést bocsátott ki a felperes számára, amelyen feltüntette, hogy fizetend? héa hiányában az els? számlán szerepl? bruttó összeg adót nem tartalmazó összeg volt, és új számlát bocsátott ki, amely 4800000 LTL fizetend? összeget jelölt meg, nem tüntetve fel a héát. Úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó értékesítési ügylet végül is nem építési telek értékesítésének min?sült, 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 megfelel?en korrigálja a 2007 márciusában elvégzett levonást, 2012 során adóellen?rzés 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 Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (a Litván Köztársaság kormánya mellett m?köd?, adóügyi jogvitákkal foglalkozó bizottság) el?tt vitatta ezt a határozatot, amely részben megsemmisítette azt a fizetend? héára és a járulékos összegekre vonatkozó részében. Az adóhatóság az említett határozat e részének megsemmisítésére irányuló keresetet nyújtott be a Vilniaus apygardos administracinis teismashoz (vilniasi regionális közigazgatási bíróság, Litvánia). E bíróság elutasította a keresetet. Az adóhatóság fellebbezést nyújtott be a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniasi regionális közigazgatási bíróság)

által hozott ítélettel szemben a Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (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 vyriausiosios administracinės 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 [háairányelv] 184–186. cikkét, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között az [ezen] irányelvben rögzített adólevonás-korrekciós mechanizmus nem alkalmazható olyan esetekben, amelyekben a háa 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 háa hatálya alá tartozó építéshelyek értékesítésnek tekintették a háairányelv 12. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján; 2) a vevő által elvégzett eredeti adólevonást követően a földterület eladója háajóváírási értesítést állított ki a vevő részére, amelyben korrigálta az eredeti számlán feltüntetett (rögzített) háaösszegeket?

3)

Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között úgy kell-e értelmezni a háairányelv 184. és/vagy 185. cikkét, hogy amennyiben az eredeti adólevonásra egyáltalán nem kerülhetett volna sor azért, mert a szóban forgó ügylet háamentes 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 háairányelvet, és különösen annak 179., 184–186. és 250. cikkét, hogy a levonható előzetesen felszámított háa 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 bízta 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 történthetett 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 válasza 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 értékesítjé 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 hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról 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 – elírja 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).

Ebben a rendszerben ugyanis kizárólag az adóalanyok által az adóköteles ügyleteikhez használt termékek vagy igénybe vett szolgáltatások vonatkozásában elzsetesen felszámított adó vonható le. Az elzsetesen 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 elzsetesen 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.

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.

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

A héairányelv 187. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből ugyanis az következik, hogy az e rendelkezésben elírt korrekciót a tárgyi eszközöket illetően a levonáshoz való jog azon változásaitól függően kell elvégezni, amelyek a termék beszerzését, elállítását vagy első használatba vételét követően következtek be. Ily módon a korrekciónak a héairányelv 187. cikkében elírt eljárási szabályok a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdésében elírt 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 elírt, 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.

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 elírt 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).

A fentiekből az következik, hogy a jogosulatlan héalevonásoknak a héairányelv 187. és 188. cikkében elírt 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 földterületértékesítésre, amely a kérdést előterjesztő bíróság

által el?adottak szerint héamentes volt, következésképpen nem vezethetett sem az adó megfizetéséhez, sem annak levonásához.

44

Minderre figyelemmel azon körülmények, miszerint az alapeljárásban egyfel?l a földterületek árára vonatkozó héát az adóhatóság helytelen gyakorlata okán tévesen fizették meg és vonták le, valamint másfel?l, hogy e földterületek értékesít?je a vev? számára jóváírási értesít?t állított ki, amely korrigálta az említett héát az eredetileg kibocsátott számlán, nincs hatással az említett mechanizmus alkalmazhatatlanságára.

45

A fenti megfontolásokra figyelemmel az els? 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 el?írt kötelezettsége abban az esetben is alkalmazható, ha az eredeti levonás nem történhetett jogszer?en, mivel a levonáshoz vezet? ügylet héamentes volt. Ezzel szemben a héairányelv 187–189. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a jogosulatlan héalevonások korrekciójának az e cikkeken el?írt mechanizmusa nem alkalmazható az olyan esetekben, különösen az alapügyben szerepl?höz hasonló helyzetben, amikor az eredeti héalevonás igazolatlan volt, mivel földterületek értékesítésére irányuló héamentes ügyletr?l volt szó.

A harmadik és a negyedik kérdésr?

46

Harmadik és negyedik kérdésével – amelyeket célszer? együttesen vizsgálni – a kérdést el?terjeszt? 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 jogszer?en, e rendelkezések lehet?vé 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 el?írt mechanizmusa nem alkalmazható az alapügyben szerepl?höz 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 el?zetes döntéshozatali eljárás keretében meg kell adnia minden ahhoz szükséges értelmezési szempontot, hogy a nemzeti bíróság mérlegelhesse, hogy e szabályozás összeegyeztethet?e az uniós joggal, amelynek tiszteletben tartását biztosítja, és különösen annak alapelveivel (lásd ebben az értelemben: 1997. május 29?iKremzow ítélet, C?299/95, EU:C:1997:254, 15. pont; 2009. március 26?iPignataro 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 6-¹ Vlachou kontra Számvevőszék ítélet, 162/84, EU:C:1986:56, 6. pont). Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a Lietuvos vyriausiosios 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 így 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 hű levonásához való jogát, és követeljük tőle ezt az adót (lásd ebben az értelemben: 2016. október 12-² 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 6-³ 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 hűával 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 hűairányelv 186. cikkét úgy kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha a hűa 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 hűa 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 hozzáadottértékadó (héta) jogosulatlan levonása korrekciójának az e cikkben előírt kötelezettsége abban az esetben is alkalmazható, ha az eredeti levonás nem történt meg 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 hozzáadottértékadó (héta) eredeti levonása nem történt meg 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

(*1) Az eljárás nyelve: litván.