

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2020. szeptember 17.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (hóa) – 2006/112/EK irányelv – Tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok – Az elzeteresen megfizetett adó levonása – Az eredetileg elvégzett adólevonás korrekciója – Az érintett eszköz első használatbavételét követően e levonás egészének egyetlen alkalommal történő korrekciója – Korrekciós időszak”

A C-791/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) a Bírósághoz 2018. december 17-én érkezett, 2018. december 14-i határozatával terjesztett elő

a **Stichting Schoonzicht**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, a második tanács bírájaként eljárva, P. G. Xuereb, T. von Danwitz és A. Kumin (előadó) bírák,

előtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Stichting Schoonzicht képviseletében B. G. van Zadelhoff, tanácsadói minőségben,
- a holland kormány képviseletében M. K. Bulterman és M. A. M. de Ree, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviseletében kezdetben: A. Falk, J. Lundberg, C. Meyer-Seitz, H. Shev és H. Eklinder, később: e három utóbbi, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2020. március 3-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel 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) 184–187. és 189. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Stichting Schoonzicht és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár, Hollandia) között egy többlakásos ingatlan építése után eredetileg megfizetett hozzáadottértékadó (héta) levonása egészének az ezen ingatlan egy részének adómentes tevékenységhez való felhasználása miatt egyetlen alkalommal történő korrekciója tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 14. cikkének (3) bekezdése értelmében a tagállamok bizonyos építési munkák elvégzését termékértékesítésnek tekinthetik.

4 Ezen irányelv 167. cikke elírja, hogy az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

5 Az említett irányelv 168. cikkének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„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.”

6 Ugyanezen irányelv 184. cikke a következőket írja el:

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

7 A héairányelv 185. cikke így szól:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a HÉA-bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.

(2) Az (1) bekezdéssel 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.”

8 Ezen irányelv 186. cikke úgy rendelkezik, hogy a 184. és 185. cikk alkalmazására

vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.

9 Az említett irányelv 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 beszerezett ingatlanok esetében a korrekció számításának alapjául szolgáló időszaktól legfeljebb húsz évre lehet kiterjeszteni.

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

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

10 Ugyanezen irányelv 189. cikke értelmében:

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

- a) meghatározzák a tárgyi eszközök fogalmát;
- b) megállapítják azt a HÉA-összeget, amelyet a korrekció céljából figyelembe kell venni;
- c) megtesznek minden szükséges intézkedést annak érdekében, hogy a korrekcióból indokolatlanul elnyökök ne származzanak;
- d) ügyviteli egyszerűsítéseket engedélyeznek.”

A holland jog

11 Az 1968. június 28-ai Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (a meglévő forgalmi adónak a hozzáadottértékadó beszedésének rendszere szerinti forgalmi adóval történő felváltásáról szóló törvény; Stb. 1968., 329. sz.) alapeljárásban alkalmazandó változata (a továbbiakban: héatörvény) 15. cikkének (4) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az adólevonási jog keletkezésének időpontja a termékek és szolgáltatások felhasználásának megfelelően az, amikor az adóval kapcsolatos számlát kibocsátották, vagy amikor az adó felszámíthatóvá vált. Amennyiben úgy történik, hogy a termékek vagy szolgáltatások felhasználása megkezdésének időpontjában a vállalkozás eltérő mértékben él a levonási joggal, mint amely a használat alapján megilletné, a különbség ettől az időponttól kezdődően felszámíthatóvá válik. A felszámított adót a 14. cikk szerint kell megfizetni. Kérelemre vissza kell téríteni az adó azon részét, amely levonható lett volna, de a levonással nem éltek.”

12 Az 1968. augusztus 12-ai Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (a héatörvény végrehajtási rendelete; Stb. 1968., 423. sz.) alapeljárásban alkalmazandó változata (a továbbiakban: végrehajtási rendelet) 12. cikkének (2) és (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(2) A [héatörvény] 15. cikkének (4) bekezdésében említett korrekciót azon adózási időszak adatai alapján kell elvégezni, amelynek során a vállalkozás először használni kezdte a terméket

vagy szolgáltatást.

(3) Az adóév utolsó adózási időszakára vonatkozó bevallásban a levonás korrekcióját a teljes adóévre vonatkozó adatok alapján kell elvégezni.”

13 A végrehajtási rendelet 13. cikke szerint:

„A 11. cikktől eltérően az alábbiakat a levonás szempontjából önállóan kell figyelembe venni:

a) ingatlan és ingatlanhoz kapcsolódó jogok;

b) olyan ingóság, amelyet a vállalkozás leír a jövedelemadóból vagy a társasági jövedelemadóból, vagy amelyet leírhatna, ha a vállalkozást terhelne jövedelemadó vagy társasági jövedelemadó.

(2) Az adólevonások korrekcióját ingatlan és ingatlanhoz kapcsolódó jogok esetében a szóban forgó ingatlan vállalkozás általi használatbavételének évét követő kilencéves időszak alatt évente kell elvégezni. A korrekciót minden egyes esetben a megfizetett elzetesen felszámított adó egytizedére kell elvégezni a szóban forgó adóév utolsó adózási időszakához kapcsolódó bevallásban az adóévre vonatkozóan szereplő adatok alapján.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

14 Az alapeljárás felperese a tulajdonában álló területen hét lakásból álló, többlakásos házat építtetett. Az építési munkák 2013-ban kezdődtek, és ezen ingatlant a következő év júliusában adták át.

15 Az alapeljárás felperese közvetlenül és teljes egészében levonta az említett ingatlan megépítése után a 2013. gazdasági évben neki felszámított héát, mivel ezen időszakban ugyanezen ingatlant adóköteles célra szánták.

16 2014. augusztus 1-jétől az alapeljárás felperese az érintett többlakásos ház hét lakása közül négyet héamentesen bérbe adott, míg a másik három lakás a 2014. év folyamán üresen állt.

17 Ezen adómentesség miatt az alapeljárás felperesének héakorrekciót kellett végeznie, és így a héatörvény 15. cikke (4) bekezdésének második és harmadik mondata értelmében bevallás révén egyetlen alkalommal kellett megfizetnie ezen adónak az e négy bérbeadott lakásra eső részének teljes, összesen 79 587 eurós összegét.

18 Mindazonáltal az alapeljárás felperese, mivel úgy vélte, hogy a héatörvény 15. cikkének (4) bekezdése ellentétes a héairányelv 187. cikkével annyiban, amennyiben ezen előbbi rendelkezés előírja, hogy a tárgyi eszköz felhasználásának megkezdésekor az eredeti levonás egészét korrigálni kell, panaszt nyújtott be az általa így elvégzendő korrekcióval szemben.

19 Mivel e panaszt elutasították, az alapeljárás felperese keresetet indított a rechtbank Noord-Holland (észak-hollandiai bíróság, Hollandia) előtt az említett panaszt elutasító határozattal szemben, amely keresetet mint megalapozatlant szintén elutasították. Az alapeljárás felperese ezért fellebbezést nyújtott be e bíróság ítélete ellen a Gerechtshof Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság, Hollandia) előtt.

20 Mivel a Gerechtshof Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság) a 2017. január 11-i ítélettel elutasította az alapeljárás felperese által benyújtott fellebbezést, ez utóbbi felülvizsgálati kérelmet terjesztett ezen ítélettel szemben a kérdést elterjesztő bíróság, a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) elé, megismételve azt az érvelést, miszerint a tárgyi

eszközök első használatbavételét követően az eredeti adólevonás egyetlen alkalommal történő korrekciója ellentétes a héairányelv 187. cikkével, és hogy az általa elvégzendő korrekciónak így több évre kellene kiterjednie.

21 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e [héairányelv] 184–187. cikkével a tárgyi eszközökre vonatkozó nemzeti korrekciós szabályozás, amely több évre kiterjed olyan korrekciót ír elő, amelynek esetében az első használatbavétel évében – amely egyúttal az első korrekciós év is – ez erre a tárgyi eszközre vonatkozó eredeti adólevonás teljes összegét egyidejűleg kell kiigazítani (korigálni), ha e tárgyi eszköz első használatbavételekor bebizonyosodik, hogy az eredeti adólevonás eltér attól a levonástól, amelynek érvényesítésére az adóalany a tárgyi eszköz tényleges használata alapján jogosult?

Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

2) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 189. cikkének b) vagy c) pontját, hogy az eredeti adólevonásnak az első kérdésben hivatkozott, a korrekciós időszak első évében egyidejűleg érvényesített kiigazítása olyan intézkedést képez, amelyet a [Holland Királyság] meghozhat a [héairányelv] 187. cikke alkalmazásának céljából?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

22 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 184–187. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely tárgyi eszközökre alkalmazandó, több éven keresztül történő korrekciót előíró olyan korrekciós szabályozást tartalmaz, amely alapján az érintett eszköz első használatbavételének – a korrekció első évének is megfelelő – éve során az ezen eszközre vonatkozó eredeti adólevonás teljes egészében egyetlen alkalommal történő korrekció tárgyát képezi, amennyiben ezen első használatbavétel során kiderül, hogy e levonás nem felel meg annak a levonásnak, amelyet az adóalany az említett eszköz tényleges használata alapján jogosult volt elvégezni.

23 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv által felállított rendszer logikájából következően levonható az adóalany által az adóköteles tevékenységeihez felhasznált eszközöket és szolgáltatásokat terhelő adó. 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-ai Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 24. pont; 2018. február 28-ai Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 30. pont).

24 A héairányelv 168. cikkének szövegéből kiderül, hogy a levonási jog érvényesítéséhez egyrészt szükséges, hogy az érintett személy ezen irányelv értelmében „adóalany” minősüljön, másrészt hogy az érintett termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel (2005. december 15-ai Centralan Property ítélet, C-63/04, EU:C:2005:773, 52. pont; 2018. február 28-ai Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 33. pont).

25 A termékek vagy szolgáltatások tényleges vagy szándékolt felhasználása határozza meg

azon eredeti levonás mértékét, amelyre az adóalany jogosult, illetve az azt követő időszakok folyamán esetlegesen elvégzendő esetleges korrekciók terjedelmét (lásd ebben az értelemben: 2005. december 15-ii Centralan Property ítélet, C-63/04, EU:C:2005:773, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2012. október 18-ii TETS Haskovo ítélet, C-234/11, EU:C:2012:644, 29. pont).

26 A korrekciós mechanizmus ugyanis szerves részét képezi a héairányelv által létrehozott levonási rendszernek, és arra irányul, hogy elősegítse a héalevonások pontosságát az adósemlegesség biztosítása érdekében, amely az uniós jogalkotó által e területen bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (lásd ebben az értelemben: 2006. február 21-ii Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 92. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. április 11-ii SEB bankas ítélet, C-532/16, EU:C:2018:228, 37. pont). Ezen elv alapján a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt héaköteles tevékenységhez használják. A héairányelv célja így továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak vagy szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési ügyletekhez való felhasználása között (2012. október 18-ii TETS Haskovo ítélet, C-234/11, EU:C:2012:644, 30. és 31. pont).

27 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy 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, ugyanakkor nem írja elő, hogy e korrekciót miként kell elvégezni (2018. április 11-ii SEB bankas ítélet, C-532/16, EU:C:2018:228, 26. pont).

28 Ezzel szemben a héairányelv 186. cikke kifejezetten a tagállamokra bízta az említett korrekció feltételeinek meghatározását, előírva azt, hogy a tagállamok határozzák meg a héairányelv 184. és 185. cikkének alkalmazására vonatkozó szabályokat (lásd ebben az értelemben: 2018. április 11-ii SEB bankas ítélet, C-532/16, EU:C:2018:228, 27. pont).

29 A héairányelv 187–192. cikke csak a tárgyi eszközöket illetően írja elő a héalevonás korrekciójának bizonyos eljárási szabályait (2018. április 11-ii SEB bankas ítélet, C-532/16, EU:C:2018:228, 27. pont).

30 Először is a korrekcióra vonatkozó kötelezettség keletkezését illetően meg kell jegyezni, hogy az a héairányelv 184. cikkében a lehető legtagabb módon került meghatározásra, miszerint „az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt” (2018. április 11-ii SEB bankas ítélet, C-532/16, EU:C:2018:228, 32. pont).

31 E megfogalmazás nem zárja ki eleve a jogosulatlan levonás egyetlen lehetséges esetét sem. A korrekcióra vonatkozó kötelezettség általános terjedelmét megerősíti a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdésében előírt kivételek kifejezett felsorolása (2018. április 11-ii SEB bankas ítélet, C-532/16, EU:C:2018:228, 33. pont).

32 Ezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében ilyen korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az ezen adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak (2012. október 18-ii TETS Haskovo ítélet, C-234/11, EU:C:2012:644, 32. pont).

33 E rendelkezések képezik az adóhatóság azon esetleges joga keletkezésére alkalmazandó szabályozást, hogy az adóalanytól korrekciót követeljen, beleértve a tárgyi eszközökre vonatkozó levonások korrekcióját is (lásd ebben az értelemben: 2012. október 18-ii TETS Haskovo ítélet, C-234/11, EU:C:2012:644, 26. pont).

34 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az adóalany hét

lakásból álló többlakásos ingatlant építtetett fel, és hogy levonta az e ház építésére vonatkozó héát, mivel azt adóköteles ügyletekhez használták fel. Az említett ház átvételét követően, amely a héabeszedés szempontjából a héairányelv 14. cikkének (3) bekezdésében biztosított lehetőséget végrehajtó nemzeti szabályozás értelmében termékértékesítésnek minősül, az adóalany e lakások közül négyet héamentesen bérbe adott.

35 Mivel az eredeti levonást az ugyanezen ház adóköteles tevékenységekhez való felhasználását figyelembe véve számították ki, a négy lakás héamentes bérbeadása azon elemek módosulását vonta maga után, amelyeket e levonás összegének meghatározásakor figyelembe kell venni, és ahhoz vezetett, hogy az említett levonás nagyobbak bizonyult annál, mint amelyre az adóalany az érintett eszköz tényleges használata miatt jogosult volt.

36 Következésképpen az ilyen helyzet a héairányelv 184. cikkében és 185. cikkének (1) bekezdésében szabályozott azon esetek körébe tartozik, amelyekben az adóhatóságnak meg kell követelnie az adóalanytól az eredetileg elvégzett héalevonás korrekcióját.

37 Másodszor meg kell tehát határozni, hogy az eredeti levonásnak az érintett eszköz első használatbavételekor történő korrekciója – amennyiben ebben az időpontban kitűnik, hogy e levonás meghaladta azt a mértéket, amelyre az adóalany ezen eszköz tényleges használatára figyelemmel jogosult volt – a héairányelv 184. és 185. cikkének a tagállamok által ezen irányelv 186. cikke alapján meghatározandó végrehajtási szabályai, vagy inkább ezen irányelvnek a tárgyi eszközökre vonatkozó 187. cikke hatálya alá tartozik-e.

38 E tekintetben a héairányelv 187. cikke, amelynek a megfogalmazása semmiféle kétséget sem hagy annak kötelező jellege felől (lásd ebben az értelemben: 2006. március 30-ai Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 26. pont; 2014. június 5-ai Gmina Międzyzdroje végzés, C-500/13, EU:C:2014:1750, 24. pont), az (1) bekezdésének első albekezdésében a tárgyi eszközök esetében egy öt éves korrekciós időszakot ír elő, beleértve azt az évet is, amelyben a termékeket beszerezték vagy előállították. Ezen irányelv 187. cikke (1) bekezdésének második albekezdése ugyanakkor lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a korrekciót e termék első használatbavételével kezdődő, öt teljes évből álló időszakra alapozzák. A 187. cikk (1) bekezdésének harmadik albekezdése előírja, hogy a korrekciós időszakot a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok esetében legfeljebb húsz évre lehet kiterjeszteni.

39 A héairányelv 187. cikke (2) bekezdésének első albekezdése úgy rendelkezik, hogy az éves korrekció a tárgyi eszközöket terhelő héának csak egyötöd részére, illetve kiterjesztett korrekciós időszak esetén a megfelelő hányadára vonatkozik. Ezen irányelv 187. cikke (2) bekezdésének második albekezdése pontosítja, hogy e korrekciót az adólevonási jog következő éveken bekövetkező, ahhoz az évhez viszonyított változásainak figyelembevételével kell elvégezni, amelyben a terméket beszerezték, előállították vagy adott esetben első alkalommal használatba vették.

40 Az említett irányelv 187. cikke (1) bekezdésének második és harmadik albekezdéséből kitűnik, hogy az érintett tagállam dönthet úgy, hogy a korrekciós időszak – amely a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok esetében 20 évre is kiterjedhet – kezdő időpontja az érintett tárgyi eszköz első használatbavétele.

41 Következésképpen abban az esetben, ha valamely tagállam élt ezzel a lehetőséggel, a héairányelv 187. cikkének (2) bekezdése elírja azt a kötelezettséget, hogy a korrekciós időszak végéig eltelt minden év tekintetében vizsgálja meg, hogy az e tárgyi eszköz első használatbavételének évére vonatkozó levonási joghoz képest módosult-e az adólevonási jog, és amennyiben igen, végezze el azon hiba megfelelő részére vonatkozó korrekciót, amely az említett tárgyi eszközt terhelte.

42 Ebből következik, hogy ilyen esetben a viszonyítási alapot az érintett tárgyi eszköz első használatbavételének évére vonatkozó levonási jog képezi, és hogy a héairányelv 187. cikkében elírt szakaszos korrekció az ezen első használatbavétel évére vonatkozó levonási joghoz képest az említett első használatbavételt követően bekövetkezett módosításokra vonatkozik.

43 Mindazonáltal a héairányelv 187. cikke nem határozza meg a korrekció akkor alkalmazandó szabályait, ha az adólevonási jog magában az első használatbavétel időpontjában bizonyul az eredeti adólevonásnál magasabbnak vagy alacsonyabbnak.

44 Az ilyen értelmezést megerősíti a héairányelv 187. és azt követő cikkeiben elírt korrekció tárgya és célja.

45 A héairányelv 187. cikkében a tárgyi eszközök esetében elírt korrekciós időszakot és szakaszos korrekciót ugyanis különösen ezen eszközök olyan több éves időszakon keresztül történő használata magyarázza és indokolja, amely során azok rendeltetése megváltozhat (lásd ebben az értelemben: 2005. december 15-ii Centralan Property ítélet, C-63/04, EU:C:2005:773, 55. pont; 2006. március 30-ii Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 25. pont; 2014. június 5-ii Gmina Międzyzdroje végzés, C-500/13, EU:C:2014:1750, 20. pont).

46 Az adólevonás korrekciójára a héairányelv 187. cikkében elírt időszak így lehetővé teszi az adóalany számára az adólevonás kiszámítása során felmerülő pontatlanságok, valamint az indokolatlan előnyök és hátrányok elkerülését, különösen abban az esetben, ha az adóbevallást, vagy adott esetben az első használatbavételt követően megváltoznak a levonás összegének meghatározása során eredetileg figyelembe vett tényezők (lásd ebben az értelemben: 2006. március 30-ii Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 25. pont; 2014. június 5-ii Gmina Międzyzdroje végzés, C-500/13, EU:C:2014:1750, 20. pont).

47 Márpedig, amint a főtanácsnok az indítványának 47. pontjában lényegében megjegyezte, az elvégzendő korrekció alapjául szolgáló logika abban az esetben, ha az adólevonás összegének meghatározásakor eredetileg figyelembe vett tényezők az érintett tárgyi eszköz használata során megváltoznak, eltér az azon korrekció alapjául szolgáló logikától, amelyet akkor kell elvégezni, ha az eredeti adólevonás – az említett eszköz tényleges használatát figyelembe véve – kevesebb vagy nagyobb annál, mint amelyre az adóalany ezen eszköz első használatbavételkor jogosult volt.

48 Következésképpen az eredeti adólevonásnak az érintett tárgyi eszköz első használatbavételének időpontjában történő korrekciójára vonatkozó szabályoknak a megállapítása, amennyiben kitűnik, hogy ebben az időpontban az említett adólevonás magasabb volt annál, mint amelyre az adóalany ezen eszköz tényleges használatára tekintettel jogosult volt, nem a héairányelv 187. cikkének, hanem ezen irányelv 184. és 185. cikkének a tagállamok által az említett irányelv 186. cikke alapján meghatározandó végrehajtási szabályainak a hatálya alá tartozik.

49 E tekintetben harmadszor emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamoknak a héairányelv 184. és 185. cikke végrehajtási szabályainak az elfogadásakor fennálló mérlegelési jogkörük gyakorlása során figyelembe kell venniük ezen irányelv célját és szerkezetét, valamint különösen

a közös hozzáadottértékadó rendszer alapját képez? adósemlegesség elvét (lásd analógia útján: 2008. március 13?i Securenta ítélet, C?437/06, EU:C:2008:166, 35. és 36. pont; 2018. július 25?i Gmina Ryjewo ítélet, C?140/17, EU:C:2018:595, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 Márpedig meg kell állapítani egyrészt, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely – az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozáshoz hasonlóan – a tárgyi eszköz használatbavételének kezd?id?pontját veszi alapul annak értékelésének referenciaid?pontjaként, hogy az eredeti héalevonás megfelel?e annak a levonásnak, amelyre az adóalany ezen eszköz tényleges használatának a figyelembevételével jogosult volt, és amely el?írja, hogy az adóalany ebben az id?pontban a levont adótöbbslet egészét köteles megfizetni, ha az eredeti adólevonás magasabb volt annál, mint amelyre jogosult volt, megfelel a jelen ítélet 26. pontjában felidézett adósemlegesség elvének, mivel ezen elv megköveteli, hogy a jogosulatlan adólevonásokat minden esetben korrigálják (lásd ebben az értelemben: 2018. április 11?i SEB bankas ítélet, C?532/16, EU:C:2018:228, 38. pont).

51 Másrészt e szabályozás nem akadályozza meg az említett termék els? használatbavételét követ?en bekövetkezett módosítások olyan szakaszos korrekcióját, mint amelyet a héairányelv 187. cikke el?ír.

52 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemb?l ugyanis kit?nik, hogy a végrehajtási rendelet 13. cikkének megfelel?en a vállalkozásnak a korrekció els? adóévét követ?en a kilenc kés?bbi adóév mindegyike végén az e kés?bbi adóévre vonatkozó információk alapján meg kell vizsgálnia, hogy az érintett tárgyi eszköz használatában az els? korrekciós adóévhez képest történtek?e változások, és hogy igenl? válasz esetén e korrekció e kilenc adóév mindegyike során az e tárgyi eszköz beszerzése utáni, ezen vállalkozásnál el?zetesen felszámított héa egy tizedére vonatkozik.

53 Negyedszer és utolsósorban meg kell állapítani, hogy a 2014. június 5?i Gmina Mi?dzydroje végzésben (C?500/13, EU:C:2014:1750) kifejtett megfontolások nem kérd?jelezik meg azt a megállapítást, miszerint nem tartoznak a héairányelv 187. cikkének hatálya alá azok a szabályok, amelyek az eredeti adólevonásnak a tárgyi eszköz els? használatbavételekor történ? korrekciójára vonatkoznak, amennyiben ezen id?pontban kit?nik, hogy ezen eredeti levonás magasabb volt annál, mint amelyre az adóalany ezen eszköz tényleges használatára tekintettel jogosult volt.

54 Kétségtelen, hogy e végzésben a Bíróság megállapította, hogy a héairányelv 187. cikkével ellentétes az olyan szabályozás, amely az adólevonások korrekcióját öt évnél rövidebb id?szak tekintetében teszi lehetővé, és ebb?l követke?en az olyan, egyetlen alkalommal történ? korrekcióra vonatkozó szabályozás is, mint amelyre az alapeljárás felperese hivatkozott az említett végzés alapjául szolgáló ügyben (2014. június 5?i Gmina Mi?dzydroje végzés, C?500/13, EU:C:2014:1750, 27. pont).

55 Mindazonáltal, amint a f?tanácsnok az indítványának 61. pontjában megjegyezte, a Bíróság erre a következtetésre az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás alkalmazásából ered?t?l eltér? jogi és ténybeli összefüggésben jutott. A 2014. június 5?i Gmina Mi?dzydroje végzés (C?500/13, EU:C:2014:1750) alapjául szolgáló ügyben ugyanis egyrészt az érintett tárgyi eszközt el?ször héalevonási jogot nem keletkeztet? tevékenység gyakorlásához, ezt követ?en pedig egy arra jogosító tevékenység gyakorlására használták. Másrészt ezen eszköz rendeltetésének módosítására akkor került sor, amikor azt már adólevonásra nem jogosító tevékenységekre használták (2014. június 5?i Gmina Mi?dzydroje végzés, C?500/13, EU:C:2014:1750, 12. és 13. pont).

56 Márpedig nem ez a helyzet az alapügyben, amelynek keretében az érintett ingatlan

rendeltetését ezen ingatlan első használatbavételének alkalmával módosították.

57 Ezenkívül, amint a jelen ítélet 51. és 52. pontjából kitűnik, az alapügy tárgyát képező szabályozás nem akadályozza meg az említett eszköz első használatbavételét követően bekövetkezett változásoknak az olyan szakaszos korrekcióját, mint amelyet a héairányelv 187. cikke előír.

58 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 184–187. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely tárgyi eszközökre alkalmazandó, több éven keresztül történő korrekciót előíró olyan korrekciós szabályozást tartalmaz, amely alapján az érintett eszköz első használatbavételének – a korrekció első évének is megfelelő – éve során az ezen eszközre vonatkozó eredeti adólevonás teljes egészében egyetlen alkalommal történő korrekció tárgyát képezi, amennyiben ezen első használatbavétel során kitűnik, hogy e levonás nem felel meg annak a levonásnak, amelyet az adóalany az említett eszköz tényleges használata alapján jogosult volt elvégezni.

A második kérdésre?

59 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott válasza tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

60 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:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 184–187. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely tárgyi eszközökre alkalmazandó, több éven keresztül történő korrekciót előíró olyan korrekciós szabályozást tartalmaz, amely alapján az érintett eszköz első használatbavételének – a korrekció első évének is megfelelő – éve során az ezen eszközre vonatkozó eredeti adólevonás teljes egészében egyetlen alkalommal történő korrekció tárgyát képezi, amennyiben ezen első használatbavétel során kitűnik, hogy e levonás nem felel meg annak a levonásnak, amelyet az adóalany az említett eszköz tényleges használata alapján jogosult volt elvégezni.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.