

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2022. július 7.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 184. és 185. cikk – Az adólevonások korrekciója – Olyan adóalany, aki a jogvesztő határidő lejártá előtt nem gyakorolta az adólevonási jogát – E levonás elvégzésnek lehetetlensége a korrekció keretében”

A C-194/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) a Bírósághoz 2021. március 29-én érkezett, 2021. március 26-i határozatával terjesztett elő

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

X

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: I. Jarukaitis tanácselnök, M. Ilešić és Csehi Z. (előadó) bírák,

előtanácsnok: T. Papeta,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- X képviseletében A. C. P. A. van Dijk belastingadviseur,
- a holland kormány képviseletében M. K. Bulterman, M. A. M de Ree és C. S. Schillemans, meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviseletében O. Serdula, M. Smolek és J. Vlášil, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. július 13-i 2010/45/EU irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 184. és 185. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár, Hollandia) és X között építési telkek megvásárlása után elzeten felszámított hozzáadottértékadó (héta) levonása elmulasztásának korrekciója tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 63. cikke a következőket írja elő:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

4 Ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdése k) pontjának szövege a következő:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

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

5 Az említett irányelv 167. cikke értelmében:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

6 Ugyanezen irányelv 168. cikke előírja:

„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?;

[...]”

7 A héairányelv 178. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]"

8 Ezen irányelv 179. cikkének első bekezdése értelmében:

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

9 Az említett irányelv 180. cikke a következőket mondja ki:

„A tagállamok engedélyezhetik az adóalany számára, hogy – amennyiben ez nem történt meg – később éljen a 178. és 179. cikk szerinti adólevonási jogával.”

10 Ugyanezen irányelv 182. cikke a következőket írja elő:

„A 180. és 181. cikk alkalmazására vonatkozó feltételeket és részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.”

11 A héairányelv X. címének „Az adólevonások korrekciója” című 5. fejezete tartalmazza többek között az 184–186. cikket.

12 Ezen irányelv 184. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

13 Az említett irányelv 185. cikke a következőket írja elő:

„(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 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.”

14 Ugyanezen irányelv 186. cikke kimondja:

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

A holland jog

15 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 szövegváltozatának (a továbbiakban: a forgalmi adóról szóló törvény) 15. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A [...] vállalkozó által levont adó:

a) az az adó, amelyet a más vállalkozók által a vállalkozó részére teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások tekintetében a bevallási időszakban kiállított számlákon tüntettek fel; [...] feltéve, hogy a termékeket és szolgáltatásokat a vállalkozó adóköteles tevékenységéhez használja fel. [...]

(4) Az adólevonási jog keletkezésének időpontja a termékek és szolgáltatások felhasználásának megfelelően az, amikor az adóval kapcsolatos számlát kibocsátották, vagy amikor az adófizetési kötelezettség keletkezik. Ha a termék vagy szolgáltatás felhasználásának megkezdésekor kiderül, hogy a vállalkozó a termékekre vagy szolgáltatásra vonatkozó adót nagyobb vagy kisebb mértékben vont le, mint amennyire a termék vagy szolgáltatás felhasználása jogosítja, a levont adókülönböt ebben az időpontban válik esedékessé. Az esedékessé vált adót az 14. cikknek megfelelően kell megfizetni. Az adó azon részét, amely levonható volt, és azt nem vonták le, a kérelmére vissza kell téríteni.”

16 Az 1968. augusztus 12-ii Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (a forgalmi adóról szóló törvény végrehajtási rendelete; Stb. 1968., 423. sz.) alapeljárásban alkalmazandó szövegváltozatának 12. cikke a következőképpen rendelkezik:

„[...]”

(2) A [forgalmi adóról szóló törvény] 15. cikkének (4) bekezdésében említett korrekciót azon adózási időszak adatai alapján kell elvégezni, amelynek során a vállalkozó 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.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

17 B társaság tíz építési telket értékesített X részére. A terv az volt, hogy szabadidős célokra fejlesztik őket mobilházak és tartozékok telepítésével, majd a mobilházakat a telkükkel együtt értékesítik. 2006. április 20-án vagy ezen időpont körül X és B e tekintetben szerződést kötött, amely előírta, hogy B minden kialakítási munkát saját számlájára végez, és hogy a kialakított telkek értékesítéséből származó nettó bevétel egyenlő arányban oszlik meg a felek között.

18 B 2006. április 20-án adta át a telkeket X részére. Ezen értékesítés után B kiszámlázta a héát X-nek, aki nem gyakorolta adólevonási jogát.

19 Gazdasági körülmények miatt a telkek tervezett kialakítását nem valósították meg.

20 2013. február 8-án X két telket viszontértékesített B részére, és héát számított fel az eladási ár után. X ezen adó összegét nem vallotta be és nem is fizette be.

21 2015. november 26-án az adóhatóság utólagos adómegállapításról szóló határozatot küldött X részére a B által a két telkek értékesítése után fizetett árra vonatkozóan, és beszédte az említett héát.

22 X keresetet indított a rechtbank Gelderland (gelderlandi bíróság, Hollandia) előtt ezen utólagos adómegállapítással szemben. Arra hivatkozott, hogy a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikkének (4) bekezdése értelmében az utólagos adómegállapítást csökkenteni kell az e telkek 2006-ban történt értékesítése alkalmával fizetett heta összegével.

23 E kereset elutasítását követően X fellebbezést nyújtott be a Gerechtshof

Arnhem?Leeuwardenhez (arnhem?leeuwardeni fellebbviteli bíróság, Hollandia), amely helyt adott X kérelmeinek, és csökkentette a 2015. november 26?i utólagos adómegállapítás összegét.

24 E bíróság úgy ítélte meg, hogy a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikkének (4) bekezdése és a héairányelv 184. cikke nem korlátozza a korrekciós szabályozás hatályát azon helyzetekre, amelyekben abban az id?pontban, amikor az értékesített terméket els? alkalommal felhasználják, annak tényleges felhasználása eltér a beszerzéskor tervezett felhasználástól. Mivel álláspontja szerint a tényleges felhasználás dönt? jelent?ség? volt az adólevonási jog szempontjából, e bíróság megállapította, hogy a két telek 2006. évi megvásárlásakor X?nek felszámított és akkor le nem vont hea teljes mértékben levonható volt az említett telkeknek a 2013?ban adóköteles ügyletek céljára történ? els? felhasználása során.

25 A Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár, Hollandia) ezen ítélettel szemben fellebbezést terjesztett a kérdést el?terjeszt? bíróság, a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfels?bb bírósága) elé, amelyben arra hivatkozik, hogy X?nek a telkek 2006?ban történt értékesítésére vonatkozó héát akkor kellett volna levonnia, amikor ezen adó fizetési kötelezettsége keletkezett. Úgy véli ugyanis, hogy a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikkének (4) bekezdésében el?írt korrekciós szabályozásnak nem célja, hogy utólag biztosítsa azon héalevonási jogot, amelyet a gazdasági szerepl? elmulasztott gyakorolni az azon id?szakra vonatkozó adóbevallásban, amelyben az adólevonási jog keletkezett, azaz e törvény 15. cikkének megfelelően abban az id?pontban, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezett, vagy amikor az utóbbit felé kiszámlázták. Az e rendelkezésben szerepl?, a héairányelv 184. és 185. cikkével összefüggésben értelmezett korrekciós szabályozás az álláspontja szerint csak azokra a helyzetekre vonatkozik, amelyekben az elvégzett adólevonás több vagy kevesebb, mint amelynek elvégzésére az adóalany jogosult volt. Úgy véli, hogy a jelen ügyben a korrekció nem igazolt, mivel a telkeknek a megvásárlásuk id?pontjában az adóköteles ügyletekhez való hozzárendelése a tényleges felhasználásuknak abban az id?pontban felel meg, amikor azokat els? alkalommal felhasználták.

26 A kérdést el?terjeszt? bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy hogyan kell értelmezni a héairányelv 184. és 185. cikkét.

27 Többek között a 2018. április 11?i SEB bankas ítéletre (C?532/16, EU:C:2018:228, 32. és 33. pont) hivatkozva megállapítja, hogy a korrekciós kötelezettséget a héairányelv 184. cikke a lehet? legtágabban határozza meg, olyan megfogalmazással, amely eleve nem zárja ki a jogosulatlan levonás egyetlen lehetséges esetét sem. Mivel a korrekciós mechanizmus a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint arra irányul, hogy növelje az adólevonások pontosságát a hea semlegességének biztosítása érdekében, a kérdést el?terjeszt? bíróság úgy véli, hogy e célkit?zés lehet?vé teszi a héairányelv 184. és 185. cikkének tág értelmezését, megengedve az adóalany számára, hogy az érintett termék els? felhasználása alkalmával korrigálja az e termék beszerzése során neki kiszámlázott hea egészét vagy egy részét, még akkor is, ha erre a nemzeti jog által az eredeti adólevonásra el?írt határid? lejártát követ?en kerül sor.

28 A kérdést el?terjeszt? bíróság hangsúlyozza, hogy a holland jog releváns rendelkezéseire tekintettel ez a tág értelmezés nem eredményezi az adólevonási jog id?beli korlátozás nélküli gyakorlásának engedélyezését. E joggyakorlás ugyanis az érintett termékek vagy szolgáltatások beszerzésének vagy els? felhasználásának id?pontjára korlátozódik. Ezen id?pontok után egyrészt a nemzeti jogban el?írt hathetes jogveszt? határid? alkalmazandó, másrészt pedig az adóhatóságnak lehet?sége van arra, hogy egy ötéves id?tartamon belül utólagos adómegállapításról szóló értesítés útján korrigálja a fizetend? hea összegét.

29 Mindazonáltal a kérdést el?terjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy az ilyen tág értelmezés összeegyeztethet-e a Bíróság ítélkezési gyakorlatával, amely álláspontja szerint a

héairányelv 184. cikkének és 185. cikke (1) bekezdésének hatályát azokra az esetekre korlátozza, amelyekben a körülmények az eredeti levonáshoz kapcsolódó időszakot követően megváltoztak. E tekintetben e bíróság többek között a 2018. június 27-i Varna Holideis ítéletre (C-364/17, EU:C:2018:500, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) és a 2019. március 27-i Mydibel ítéletre (C-201/18, EU:C:2019:254, 26–29. és 43. pont) hivatkozik.

30 A kérdést előterjesztő bíróság ezenkívül megjegyzi, hogy az ilyen értelmezés nem tűnik összeegyeztethetőnek a Bíróságnak a 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítéletből (C-8/17, EU:C:2018:249, 36. pont) és a 2020. április 30-i CTT – Correios de Portugal ítéletből (C-661/18, EU:C:2020:335, 59. pont) következő ítélkezési gyakorlatával, amely szerint egyrészt a jogbiztonság elve alapján a jogvesztő határidő – az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása mellett – nem tekinthető összeegyeztethetetlennek a héairányelv által kialakított szabályozással, másrészt pedig a héalevonási jog időbeli korlátozás nélküli gyakorlásának lehetősége ellentétes lenne ezzel az elvvel, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható.

31 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem zárta ki kifejezetten a korrekciós szabályozásból azt az esetet, amikor az adóalany a termék beszerzésekor nem gyakorolta héalevonási jogát. Úgy véli, hogy aránytalan lenne ilyen helyzetben megtagadni az adóalanytól az adólevonási jogának gyakorlását abban az időpontban, amikor megkezdí az érintett termék felhasználását, mivel semmilyen csalás, joggal való visszaélés és az állami költségvetésre nézve semmilyen hátrányos következmény nem került megállapításra.

32 Ebben az összefüggésben határozott úgy a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 184. és 185. cikkét, hogy az az adóalany, aki valamely termék vagy szolgáltatás beszerzésekor elmulasztotta elvégezni az adólevonást [...] az alkalmazandó nemzeti jogvesztő határidőn belül a tervezett adóköteles felhasználásnak megfelelően, – az adott termék vagy szolgáltatás későbbi első használatbavételekor, illetve igénybevételekor – korrekció keretében elvégezheti az adólevonást, ha az e korrekció időpontjában fennálló tényleges felhasználás megegyezik a tervezett felhasználással?

2) Jelentéssel bír-e az első kérdésre adandó válasz szempontjából, hogy az eredeti adólevonás elvégzésének elmulasztása nem függ össze adócsalással vagy joggal való visszaéléssel, és az állami költségvetés sérelme sem bizonyítható?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

33 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, az előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 184. és 185. cikkét, hogy azokkal ellentétes, hogy az olyan adóalannyal szemben, aki a nemzeti jogban előírt jogvesztő határidő lejártá előtt elmulasztotta a valamely termék vagy szolgáltatás beszerzését terhelő héalevonásához való jog gyakorlását, megtagadják annak lehetőségét, hogy az említett terméknek vagy szolgáltatásnak az adóköteles ügyletek céljára történő első felhasználása alkalmával korrekció jogcímén a későbbiekben végezze el ezt az adólevonást, még abban az esetben is, ha nem állapítottak meg semmilyen joggal való visszaélést, csalást vagy adóbevételkiesést.

34 A Bíróság több alkalommal kimondta, hogy az adólevonási jog a héra mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet, C-8/17, EU:C:2018:249, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési

gyakorlat).

35 A héairányelv 167. cikke és 179. cikkének első bekezdése szerint a héalevonási jogot f?szabály szerint ugyanazon id?szak alatt kell gyakorolni, mint amelynek során e jog keletkezett, azaz akkor, amikor az adófizetési kötelezettség keletkezett. Ezen irányelv 63. cikkéb?l az következik, hogy az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az id?pontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik (lásd ebben az értelemben: 2021. október 21?i Wilo Salmson France ítélet, C?80/20, EU:C:2021:870, 84. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Továbbá e levonási jog a teljesített ügyleteket terhel? el?zetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2018. április 12?i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet, C?8/17, EU:C:2018:249, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Ugyanakkor az adóalany számára engedélyezhet? a levonás a héairányelv 180. és 182. cikke értelmében még akkor is, ha jogát nem gyakorolta abban az id?szakban, amelynek során e jog keletkezett, feltéve azonban, hogy a nemzeti szabályozásban el?írt feltételeket és eljárásokat betartja (2018. április 12?i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet, C?8/17, EU:C:2018:249, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 E tekintetben a kérdést el?terjeszt? bíróság megjegyzi, hogy a forgalmi adóról szóló törvény nem teszi lehetővé az adóalany számára, hogy adólevonási jogát az azon id?szakra vonatkozó bevallás benyújtási határidejének lejártát követ?en gyakorolja, amelynek során e jog keletkezett.

39 Mindazonáltal a kérdést el?terjeszt? bíróság szerint az adóeljárás általános szabályaiból következik, hogy az adóalany számára biztosítható az ilyen lehetőség, feltéve hogy betartja az általa bevallás útján megfizetett összeggel szembeni panasz benyújtására nyitva álló hathetes határid?t. Ebben az esetben a gazdasági szerepl?nek a bevallás alapján történt adófizetést?l számított hat héten belül, héa?visszatérítés esetén pedig a visszatérítésr?l szóló határozat keltét?l számított hat héten belül kell benyújtania a panaszt.

40 A kérdést el?terjeszt? bíróság által szolgáltatott információkból kit?nik, hogy X, miután 2006-ban elmulasztotta a telkek megvásárlására vonatkozó héalevonási jogának gyakorlását, nem élt ezzel a lehet?séggel az el?írt jogveszt? határid?n belül. X csak a 2015. november 26?i utólagos adómegállapításról szóló értesítéssel szemben benyújtott keresetében kérte e héa levonásához való jog gyakorlását, azaz több mint kilenc évvel a telkek értékesítését követ?en.

41 Márpedig el?s?r is meg kell állapítani, hogy az adólevonási jog id?beli korlátozás nélküli gyakorlásának lehet?sége ellentétes a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (2008. május 8?i Ecotrade ítélet, C?95/07 és C?96/07, EU:C:2008:267, 44. pont; 2012. július 12?i EMS?Bulgaria Transport ítélet, C?284/11, EU:C:2012:458, 48. pont; 2018. április 12?i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet, C?8/17, EU:C:2018:249, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 A Bíróság így már megállapította, hogy az olyan jogveszt? határid?, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztja az el?zetesen felszámított héa levonását, és így elveszíti a levonási jogát, nem min?síthet? összeegyeztethetetlennek a héairányelvben megállapított rendszerrel, amennyiben egyfel?l e határid?t ugyanúgy alkalmazni kell a bels? jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenérték?ség elve), másfel?l pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (2008. május 8?i Ecotrade ítélet, C?95/07 és C?96/07, EU:C:2008:267, 46.

pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. április 12-²i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet, C-8/17, EU:C:2018:249, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Másodszor, ami a héalevonás korrekciójának a héairányelv 184. és 185. cikkében el²írt kötelezettségét illeti, az kétségkívül tágan került meghatározásra, amennyiben „az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt”. E megfogalmazás nem zárja ki eleve a jogosulatlan levonás egyetlen lehetséges esetét sem és a korrekcióra vonatkozó kötelezettség általános terjedelmét meger²síti az ezen irányelv 185. cikkének (2) bekezdése által megengedett kivételek kifejezett felsorolása (2018. április 11-²i SEB bankas ítélet, C-532/16, EU:C:2018:228, 32. és 33. pont).

44 Ezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében ilyen korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az ezen adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez²k a héabevallás benyújtása után módosultak (2012. október 18-²i TETS Haskovo ítélet, C-234/11, EU:C:2012:644, 32. pont).

45 Mindazonáltal a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a korrekciós mechanizmus csak akkor alkalmazható, ha fennáll a levonáshoz való jog (lásd ebben az értelemben: 2006. március 30-²i Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 37. pont). Márpedig a héairányelv 184. és 185. cikke nem keletkeztethet adólevonási jogot (lásd analógia útján: 1991. július 11-²i Lennartz ítélet, C-97/90, EU:C:1991:315, 11. és 12. pont; 2005. június 2-²i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet, C-378/02, EU:C:2005:335, 38. pont).

46 Ebb²l következik, hogy a héairányelvben el²írt korrekciós mechanizmus nem alkalmazható abban az esetben, ha az adóalany elmulasztotta a héalevonási jog gyakorlását, és azt egy jogveszt² határid² lejárta miatt elveszítette.

47 Következésképpen e mechanizmus nem alkalmazható olyan körülmények között, mint amelyekr²l az alapügyben szó van, amikor az adóalany, aki elmulasztotta a héalevonási jog gyakorlását az e jog alapjául szolgáló termék beszerzésekor, e termék els² felhasználása alkalmával kívánja gyakorolni e jogot, miközben a nemzeti jogban az említett jog gyakorlására el²írt jogveszt² határid² már lejárt. E tekintetben nincs jelent²sége annak, hogy az említett termék els² felhasználása eltér²e attól, vagy sem, amelyet annak beszerzésekor terveztek.

48 Az adósemlegesség elve nem kérd²jelezi meg ezt a következtetést. Kétségtelen, hogy a korrekciós mechanizmus szerves részét képezi a héairányelv által létrehozott adólevonási rendszernek, és arra irányul, hogy el²segítse a héalevonások pontosságát az adósemlegesség biztosítása érdekében, amely az uniós jogalkotó által e területen bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2020. szeptember 17-²i Stichting Schoonzicht ítélet, C-791/18, EU:C:2020:731, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 Mindazonáltal az adósemlegesség elve nem els²dleges jogi szabály, hanem olyan értelmezési elv, amelyet más elvekkel együttesen kell alkalmazni, amelyek között szerepel a jogbiztonság elve is (lásd analógia útján: 2012. július 19-²i Deutsche Bank ítélet, C-44/11, EU:C:2012:484, 45. pont; 2017. március 9-²i Oxycure Belgium ítélet, C-573/15, EU:C:2017:189, 32. pont).

50 Következésképpen az adósemlegesség elve nem járhat azzal a hatással, hogy lehetővé tegye az adóalany számára az olyan adólevonási jog korrekcióját, amelyet a jogveszt² határid² lejárta el²tt nem gyakorolt, és amelyet így elveszített.

51 Ami a csalás vagy joggal való visszaélés hiányát, illetve az érintett tagállam adóbevételeire

gyakorolt hátrányos következmények hiányát illeti, ezek a tényezők nem igazolhatják, hogy az adóalany megkerülhesse a jogvesztő határidőt. Az ilyen értelmezés ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, amint arra a jelen ítélet 41. pontja emlékeztet, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható.

52 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 184. és 185. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes, hogy az olyan adóalannal szemben, aki a nemzeti jogban előírt jogvesztő határidő lejártá elmulasztotta a valamely termék vagy szolgáltatás beszerzését terhelő hűa levonásához való jog gyakorlását, megtagadják annak lehetőségét, hogy az említett terméknek vagy szolgáltatásnak az adóköteles ügyletek céljára történő első felhasználása alkalmával korrekció jogcímén a későbbiekben végezze el ezt az adólevonást, még abban az esetben is, ha nem állapítottak meg semmilyen joggal való visszaélést, csalást vagy adóbevételkiesést.

A költségekről

53 Mivel ez az eljárás az alapügyben 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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

A 2010. július 13-án 2010/45/EU irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-án 2006/112/EK tanácsi irányelv 184. és 185. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal nem ellentétes, hogy az olyan adóalannal szemben, aki a nemzeti jogban előírt jogvesztő határidő lejártá elmulasztotta a valamely termék vagy szolgáltatás beszerzését terhelő hozzáadottértékadó (hűa) levonásához való jog gyakorlását, megtagadják annak lehetőségét, hogy az említett terméknek vagy szolgáltatásnak az adóköteles ügyletek céljára történő első felhasználása alkalmával korrekció jogcímén a későbbiekben végezze el ezt az adólevonást, még abban az esetben is, ha nem állapítottak meg semmilyen joggal való visszaélést, csalást vagy adóbevételkiesést.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.