



Határozatok Tára

MICHAL BOBEK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. december 20.¹

C-532/16. sz. ügy

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
a következők részvételével:
Akinė bendrovė SEB bankas**

(a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas [Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – Az adólevonások korrekciója –
Alkalmazhatóság – Tévesen héakötelesnek minősített értékesítés – A számla értékesítő által
való módosítása”

I. Bevezetés

1. Az Akinė bendrovė SEB bankas (a továbbiakban: SEB bankas) földterületeket vásárolt a VKK Investicija UAB-tól (a továbbiakban: eladó), amelyek után az utóbbi hozzáadottérték-adót tartalmazó számlát állított ki. Az értékesítés idején a szóban forgó földterületet mindkét fél „építési teleknek”, és így a héa hatálya alá tartozónak tekintette. A SEB bankas később a felszámolt héának megfelelő levonást alkalmazott.

2. Három évvel később az eladó arra a megállapításra jutott, hogy a szóban forgó földterület értékesítésének valójában héamentesen kellett volna történnie. Ezért az eredetileg kiszámlázott összegre vonatkozóan héajóváírási értesítést küldött a SEB bankas részére. Egyúttal kiállított ugyanarra az összegre vonatkozóan egy új számlát, amely nem tartalmazott héát.

3. Egy későbbi adóellenőrzés alapján a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (a litván pénzügy minisztérium mellett működő nemzeti adóhatóság, a továbbiakban: nemzeti adóhatóság) határozatot hozott, amely a SEB bankast az eredetileg engedélyezett adólevonásnak megfelelő összeg visszafizetésére kötelezte. Emellett a felmerült késedelmi kamat egy részének megfizetésére is kötelezte, valamint bírságot szabott ki vele szemben.

4. Az ügy végül a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas [Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága] elé került. A kérdést előterjesztő bíróság most azt kérdezi, hogy a SEB bankas visszafizetésre kötelezése a héairányelvben előírt levonások korrekciós mechanizmusának hatálya alá tartozik-e.² Ezenfelül az eladó által kibocsátott jóváírási értesítésre, valamint annak relevanciájára vonatkozóan tesz fel kérdést, hogy a szóban forgó földterület átminősítése a SEB bankas adóügyi kötelezettségeinek meghatározására vonatkozó adóhatósági gyakorlat módosulását követően történt.

¹ Eredeti nyelv: angol.

² A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2000. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

II. Jogi keret

1. A *héairányelv*

5. A *héairányelv* 12. cikkének (1) bekezdése értelmében:

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

[...]

b) építési telkek értékesítése.”

6. Ezen *irányelv* 135. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

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

7. A *héairányelv* X. címének 5. fejezete az „adólevonások korrekciójáról” szól. Ebben szerepel a 184–192. cikk. A 184. cikk kimondja, hogy „az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt”.

8. A *héairányelv* 185. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint a 16. cikkben említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében azonban a tagállamok megkövetelhetik a korrekciót.”

9. A 186. cikk értelmében „a 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg”.

2. A *litván jog*

10. A 2002. március 5-i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (hozzáadottérték-adóról szóló, 2002. március 5-i IX-751. sz. litván törvény) 2004. január 15-i IX-1960. sz. törvénnyel módosított változata (a továbbiakban: *héatörvény*) 65. cikke rögzíti azt az általános szabályt, amely szerint „amennyiben az adómegállapítási időszakra vonatkozó *héa*bevallás benyújtását követően a *héa*alany eláll a beszerzett termékek bizonyos mennyiségének megvásárlásától, a termék értékesítőjétől vagy a szolgáltatás nyújtójától további árengedményt kap, vagy a termék

értékesítőjének, illetve a szolgáltatás nyújtójának fizetendő hea összege bármely más okból csökken, [...] és az előzetesen felszámított és/vagy behozatali hea fenti összegeinek levonására került sor, a healevonásokat korrigálni kell a fenti körülmények ismertté válásának időpontja szerinti adómegállapítási időszakra vonatkozó heabevallásban a költségvetésbe befizetendő heaösszeg megfelelő növelése, illetve a költségvetésből visszatérítendő heaösszeg megfelelő csökkentése útján”.

11. A 2004. április 13-i Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (az adóigazgatásról szóló, 2004. április 13-i IX-2112. sz. litván törvény, a továbbiakban: adóigazgatásról szóló törvény) 68. cikkének (1) bekezdése szerint „[...] az adózó vagy az adóhatóság az aktuális naptári év és az adó eredeti megállapításának vagy újbóli megállapításának időpontja szerinti év januárjának 1. napjától visszafelé számított öt naptári év adómegállapítási időszakai vonatkozásában állapíthatja meg vagy állapíthatja meg újból az adót”.

12. Végezetül, ugyanezen törvény 80. cikkének (1) bekezdése szerint „az adózó jogosult az adóbevallást korrigálni, ha nem telt le az adó megállapítására (újbóli megállapítására) e törvény 68. cikkében meghatározott időszak”.

III. Tényállás, a nemzeti eljárások és az előterjesztett kérdések

13. 2007. március 28-án a SEB Bankas és az eladó adásvételi szerződést kötött, amelynek értelmében a SEB bankas hat földterületet vásárolt (a továbbiakban: ügylet). Az eladó ugyanazon a napon számlát állított ki a SEB bankas részére, amely alapján az 4 067 796,61 litván litas (LTL) adóalap és 732 203,39 LTL hozzáadottérték-adó megfizetésére volt köteles. A számlán szereplő, heával növelt összeg 4 800 000 LTL volt (a továbbiakban: 2007. évi számla). A SEB bankas a 2007. márciusi heabevallásában szerepeltette az előzetesen felszámított héát, és jogosult volt levonás érvényesítésére.

14. 2010. április 14-én az eladó heajóváírási értesítést állított ki a SEB bankas részére (a továbbiakban: 2010. évi jóváírási értesítés). Az eladó ugyanezen a napon új számlát állított ki ugyanazon 4 800 000 litas végösszeggel (a továbbiakban: 2010. évi számla). Ez utóbbi számlán nem tüntettek fel héát.

15. Az eladó 2007 márciusában módosított heabevallást nyújtott be. 2012-ben az illetékes adóhatóság megerősítette, hogy az eladó helyesen korrigálta a 2007. márciusi heabevallását.

16. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés megjegyzi, hogy a SEB bankas nem könyvelte le a 2010. évi jóváírási értesítést. Nem ismerte el a 2010. évi számlát vagy a 2010. évi jóváírási értesítést, mivel lényegében úgy vélte, hogy az eladó nem volt jogosult egyoldalúan módosítani az ügylet adóalapját. A SEB bankas továbbá úgy vélte, hogy a hatályos törvény alapján az ügyletet a hea hatálya alatt állónak kell tekinteni.

17. A 2014. február 28-i adóügyi ellenőrzési jelentésből az következik, hogy a SEB bankasnál végzett adóügyi ellenőrzés alapján a nemzeti adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy a SEB bankas köteles volt a healevonást korrigálni, és a 2010. évi jóváírási értesítőben szereplő hea összegét a 2010 áprilisára vonatkozó heabevallásában feltüntetni.

18. 2014. május 16-án a nemzeti adóhatóság az adóügyi ellenőrzésből eredő megállapításait adóhatározatba foglalta. Továbbá kimondta, hogy 251 472 LTL késedelmi kamatot kell megfizetni, és 71 528 LTL mértékű bírságot szabott ki. Ugyanakkor elengedte a SEB bankas által fizetendő késedelmi kamat egy részét.

19. 2014. június 10-én a SEB bankas az adóhatározat ellen fellebbezést nyújtott be az adóügyi jogvitákkal foglalkozó bizottsághoz. 2014. augusztus 12-én az adóügyi jogvitákkal foglalkozó bizottság az adóhatározatot megsemmisítette, mivel arra a következtetésre jutott, hogy a nemzeti adóhatóság a nemzeti jog alapján alkalmazandó határidőt nem tartotta be.

20. A nemzeti adóhatóság eljárást kezdeményezett a megsemmisített határozattal szemben a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniausi regionális közigazgatási bíróság, Litvánia) előtt. 2016. március 8-án az említett bíróság elutasította a nemzeti adóhatóság kérelmét.

21. A nemzeti adóhatóság ezután a kérdést előterjesztő bíróság, a Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) előtt. Az említett bíróság felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdéseket terjesztette elő a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

1. Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] rendelet 184–186. cikkét, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között a 2006/112 irányelvben rögzített adólevonás-korrekciós mechanizmus nem alkalmazható olyan esetekben, amelyekben a hozzáadottérték-adó (héta) eredeti levonására egyáltalán nem kerülhetett volna sor azért, mert a szóban forgó ügylet földterület értékesítésével kapcsolatos adómentes ügylet volt?
2. Érinti-e az első kérdésre adandó választ az, hogy 1. a földterületek vásárlását terhelő héát eredetileg levonták az adóhatóság azon gyakorlata miatt, amely alapján a szóban forgó értékesítést tévesen a héa hatálya alá tartozó építéstelek-értékesítésnek tekintették a 2006/112 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján, és/vagy hogy 2. a vevő által elvégzett eredeti adólevonást követően a földterület eladója héajóváírási értesítést állított ki a vevő részére, amelyben korrigálta az eredeti számlán feltüntetett (rögzített) héaösszegeket?
3. Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 184. és/vagy 185. cikkét, hogy amennyiben az eredeti adólevonásra egyáltalán nem kerülhetett volna sor azért, mert a szóban forgó ügylet héamentes volt, úgy kell tekinteni, hogy az adóalany említett adólevonás korrekciójára vonatkozó kötelezettsége azonnal létrejött, vagy csak akkor, amikor ismertté vált, hogy az eredeti adólevonást nem lehetett volna elvégezni?
4. Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelvet, és különösen annak 179., 184–186. és 250. cikkét, hogy a levonható előzetesen felszámított héa korrigált összegeit abban az adómegállapítási időszakban kell levonni, amelyben az adóalany eredeti adólevonás korrekciójára vonatkozó kötelezettsége és/vagy ahhoz való joga keletkezett?

22. A SEB bankas, a litván kormány és az Európai Bizottság írásbeli beadványt nyújtott be. E felek szóbeli beadványt is előterjesztettek a 2017. október 4-i tárgyaláson.

IV. Értékelés

23. A jelen indítvány az alábbi struktúrát követi. A határidőkre és az ügyletek héa szempontjából történő (át)minősítésére vonatkozó két előzetes ponttal kezdem (A). Ezután rátérek a korrekciós mechanizmus jelen ügyre való alkalmazhatóságára (B). Végezetül megvizsgálom a 2010. évi jóváírási értesítés, valamint az ügylet (át)minősítésének a héa tekintetében való relevanciáját (C). Az első kérdésre javasolt nemleges válasza figyelemmel a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett harmadik és a negyedik kérdést nem kell megválaszolni (D).

A. Előzetes megjegyzések

24. A jelen ügyben két olyan tényező van, amely az értékelést befolyásolja. Mindkettő felmerült a felek beadványaiban és a tárgyaláson is. Mindkettő nemzeti jogi kérdés, amelyet a kérdést előterjesztő bíróságnak kell eldöntenie. Ugyanakkor a jelen eljárásban való tárgyalásukra tekintettel szeretnék először is tisztázni néhány előzetes kérdést a két pontra vonatkozóan. Az első arra vonatkozik, hogy a nemzeti adóhatóságnak a SEB bankasszal szembeni követelése gyakorlatilag már elévülhetett (1). A második arra vonatkozik, hogy az ügyletet a nemzeti jog szerint a héa szempontjából miként kell minősíteni (2).

1. Az alapügy szerinti követelésre alkalmazandó határidők

25. A Bizottság írásbeli beadványaiban megjegyzi, hogy úgy tűnik, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben megadott információ alapján a nemzeti adóhatóság által a SEB bankasszal szemben előterjesztett követelés a nemzeti jog értelmében elévült. A Bizottság rámutat, hogy a nemzeti hatóságok mindenesetre csak akkor írhatják elő a levonások korrekcióját, ha az irányadó határidők még nem jártak le.

26. Úgy tűnik, az adóigazgatásról szóló törvény 68. cikkének (1) bekezdése főszabály szerint öt évben állapította meg azt a határidőt, amelyen belül az adóügyi kötelezettségek kiszámítására vagy újrászámítására sor kerülhet. Az ügyletet 2007 márciusában hajtották végre. Úgy tűnik (és ezt a kérdést előterjesztő bíróságnak kell ellenőriznie), hogy 2014 februárjában tették meg azt a hivatalos lépést, amelynek révén az SEB bankast az adott összeg visszafizetésére kötelezték – amikor a SEB bankas vonatkozásában folytatott adóügyi ellenőrzés eredményeit hivatalossá tették. Ezt követően a nemzeti adóhatóság 2014 májusában határozatot hozott, amely megerősítette az említett adóügyi ellenőrzés megállapításait, rögzítette a késedelmi kamat összegét, és bírságot szabott ki.

27. Hangsúlyoznám, hogy a héairányelv a határidőkre vonatkozóan nem tartalmaz olyan szabályt, amely az alapügy szerinti követelésre releváns lehet. Így ezeket a határidőket a tagállamoknak kell megállapítaniuk, az egyenértékűség és tényleges érvényesülés elve³, valamint azon, az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összhangban értelmezett héairányelvből fakadó általános kötelezettség alapján, miszerint a tagállamoknak minden megfelelő intézkedést meg kell hozniuk annak érdekében, hogy a területükön biztosítsák az esedékes héa teljes összegének beszedését, valamint küzdjenek a csalás ellen.⁴

28. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben semmi nem utal arra, hogy a nemzeti jog által meghatározott határidők ne lennének összhangban a fenti általános követelményekkel. Valójában ennek értékelésére nem is kérték fel a Bíróságot.

29. A jelen indítványban szereplő elemzés azon a vélelmen alapul, hogy az alapeljárás szerinti intézkedésre az alkalmazandó határidők betartásával került sor, valamint hogy az előterjesztett kérdésekre adott válasz *ténylegesen* hasznos. Amennyiben az irányadó határidőket lejártnak kell tekinteni (amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell eldöntenie), akkor a jelen ügyben előterjesztett kérdések hipotetikussá válnak, kivéve ha a konkrét esetben a határidők rendszerszintű szerkezeti problémákat okoznak azzal, hogy az adott tagállamban a héa hatékony behajtását megakadályozzák.⁵

³ A tényleges érvényesülés elve tekintetében ebben az összefüggésben lásd: 2017. június 14-i Compass Contract Services ítélet (C-38/16, EU:C:2017:454, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁴ Lásd ebben az értelemben: 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁵ Lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, különösen a 46. és 47. pont). Ugyanakkor lásd: 2017. december 5-i M.A.S. és M.B. ítélet (C-42/17, EU:C:2017:936, 51–58. pont).

30. E sajátos és meglehetősen egyedi forgatókönyvön túl szeretném hangsúlyozni, hogy a héairányelv nem értelmezhető úgy és arra nem lehet úgy hivatkozni, mint amely a nemzeti jog által egyértelműen meghatározott határidőket meghosszabbítja vagy eltörli. Ha bizonyítást nyer, hogy a nemzeti adóhatóság határidőn túl érvényesítette a szóban forgó adóügyi kötelezettséget a SEB bankasszal szemben, az említett adóügyi kötelezettségnek a héairányelv valamely fejezete szerinti minősítése nem változtat majd azon a tényen, hogy a követelés elévült. A határidőn túli azt jelenti, hogy határidőn túli.

2. Az ügylet héa szempontjából való nemzeti jogi minősítése

31. Továbbá, az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből, valamint a Bíróság elé terjesztett beadványokból következik, hogy az „építési telkek” fogalmának nemzeti jog szerinti értelmezése a releváns időszak alatt változott. Ez az értelmezésbeli változás, úgy tűnik, hatással volt arra, hogy az ügyletet a héa szempontjából miként kezelik.

32. A héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontja szerint a tagállamoknak mentesíteniük kell az adó alól a beépítetlen földterület értékesítését, a 12. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett építési telkek kivételével. Ez utóbbi rendelkezés értelmében a „tagállamok adóalanynak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki [építési telkek értékesítését végzi]”. A 12. cikk (3) bekezdése értelmében az említett fogalomnak „kell tekinteni minden közművesítetlen vagy közművesített földterületet, amelyet a tagállamok ennek minősítenek”.

33. A héairányelv 12. cikkének (1) bekezdése lehetővé teszi, hogy a tagállamok az „építési telkeket” héakötelessé tegyék.⁶ Úgy tűnik, Litvánia élt ezzel a lehetőséggel. Az azonban kevésbé egyértelmű, hogy az ügylet által érintett földterület *in concreto* „építési teleknek” minősíthető-e.

34. A SEB bankas szerint az ügylet idején a földterület a nemzeti jog alapján „építési teleknek” minősült, és mint ilyen, a héa hatálya alá esett. Ez a héatörvényhez fűzött, a jelek szerint a nemzeti adóhatóság által kiadott hivatalos magyarázatból, valamint az adóhatóság által a SEB bankas részére 2009. november 10-én adott tájékoztatásból következett.

35. A litván kormány kifejtette, hogy ez a minősítés a korábbi inkonzisztens alkalmazási gyakorlat egységesítésére törekvő Lietuvos vyriausiosis administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) határozatának eredményeképpen változott meg.⁷ Ennek következtében az ügylettel érintett földterületet *ex tunc* hatállyal úgy kellett tekinteni, mint amely a nemzeti adóhatóság (át)minősítése alapján nem minősül „építési teleknek”. Ez pedig azt eredményezte, hogy a nemzeti adóhatóság a SEB bankast a levonható összeg visszafizetésére kötelezte.

36. Szeretném hangsúlyozni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem kért iránymutatást arra nézve, hogy az „építési telkek” fogalmának az (át)minősítése összeegyeztethető-e az uniós joggal. Ezért ezzel a kérdéssel a jelen eljárásban nem foglalkozom.

37. Az (át)minősítés relevanciája egy másik összefüggésben, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésen belül merül fel, amikor is meg kell győződni arról, hogy az befolyásolja-e a korrekciós mechanizmus alkalmazhatóságát. A nemzeti bíróságnak kell megállapítania, hogy az (át)minősítésre a tényállás szintjén valóban sor került-e. A magam részéről megint csak abból a

⁶ 2011. szeptember 15-i Slabí és társai ítélet (C-180/10 és C-181/10, EU:C:2011:589, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A tagállamoknak a héairányelv 12. cikkével kapcsolatos mérlegelési jogkörét illetően lásd: 2017. november 16-i Kozuba Premium Selection ítélet (C-308/16, EU:C:2017:869, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁷ E tekintetben a litván kormány egyebek mellett a Lietuvos vyriausiosis administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) (nagytanácsának) 2009. december 7-i A-438-1346/2009. sz. ítéletére hivatkozott.

vélelemből fogok kiindulni, hogy az ügylet tárgyát nem „építési teleknek” kellett volna tekinteni, és ezért az ügyletet nem kellett volna héakötelesnek tekinteni. Más szavakkal, kiindulópontnak és ténymegállapításnak azt tekintem, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésben az jut kifejeződésre, hogy a felek *tévesen* alkalmazták a héát az ügyletre.

B. A levonási jog fennállására vonatkozó hibák korrekciója

38. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy a héairányelv 184. és azt követő cikkei szerinti adólevonások korrekciós mechanizmusát olyan helyzet kiigazítására is alkalmazni kell-e, amelyben a levonást tévesen engedélyezték.

39. Az indítvány jelen részében először is kifejtem, hogy a korrekciós mechanizmus nem vonatkozik a nemzeti adóhatóság által kezdeményezett intézkedésre (1). Másodszor, úgy vélem, hogy ha az adott mechanizmus nem alkalmazandó is, ez nem akadályozza meg azt, hogy valamely tévesen engedélyezett levonást az adóhatóságoknak főszabály szerint vissza kell fizettetniük (2).

1. A korrekciós mechanizmus alkalmazhatósága

40. Először is felvázolom, hogy a korrekciós mechanizmus révén milyen fajta korrekcióra van lehetőség (a), mielőtt elhatárolnám az olyan jellegű korrekciótól, amelyre az alapeljárásban sor került (b).

a) A korrekciós mechanizmus szerinti korrekció jellege

41. A héairányelv 167. és 168. cikke alapján az adóalany jogosult a részére más adóalany által teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő vagy megfizetett héa összegének levonására,⁸ amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel.⁹

42. Mint ahogyan a Bíróság már több ízben is emlékeztetett rá, a héairányelv 168. cikkének a) pontjában rögzített adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. A levonási rendszer célja az, „hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő esedékes vagy megfizetett héa terhe alól teljes egészében mentesítse”.¹⁰

43. Konkrétabban, a héairányelv 184. cikkében és az azt követő cikkeken szereplő korrekciós mechanizmus célja, hogy a héalevonás pontosságát növelje annak ellenőrzése révén, hogy az adóalany ténylegesen milyen mértékben használja a levonásra jogosító célokra a szóban forgó termékeket.¹¹ A Bíróság kifejtette, hogy „e mechanizmus célja továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között”.¹² Alkalmazása révén a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységhez használják.¹³ Ily módon a korrekciós mechanizmus hozzájárul az adóterhek semlegességének biztosításához.¹⁴

⁸ Lásd például: 1989. december 13-i Genius Holding ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 13. pont); 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 53. pont); 2014. február 6-i Fatorie ítélet (C-424/12, EU:C:2014:50, 39. pont).

⁹ 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd továbbá: Kokott főtanácsnok Mateusiak ügyre vonatkozó indítványa (C-229/15, EU:C:2016:138, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹⁰ 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2010. szeptember 30-i Uszodaépítő ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569, 34. és 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2012. március 22-i Klub ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163, 35. és 36. pont).

¹¹ Lásd különösen: Kokott főtanácsnok TETS Haskovo ügyre vonatkozó indítványa (C-234/11, EU:C:2012:352, 27. és 28. pont).

¹² Lásd: 2014. március 13-i FIRIN ítélet (C-107/13, EU:C:2014:151, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹³ Lásd például: 2016. június 16-i Mateusiak ítélet (C-229/15, EU:C:2016:454, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2014. március 13-i FIRIN ítélet (C-107/13, EU:C:2014:151, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹⁴ 2014. június 5-i Gmina Międzyzdroje végzés (C-500/13, EU:C:2014:1750, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44. A pontos szövegét illetően a héairányelv 184. cikke azt mondja ki, hogy „az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt”.

45. A héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése továbbá előírja, hogy az adólevonás korrekciójára a héabevallás benyújtását követően „különösen” akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők módosultak.¹⁵

46. Ráadásul a „többek között” fordulat használata arra utal, hogy e tényezők (így a meghiúsult beszerzések vagy a kapott árengedmények) felsorolása nem kimerítő jellegű. Az évek során a Bíróság vonatkozó ítélkezési gyakorlata olyan helyzetekkel is foglalkozott, mint a bontási munkálatok és építési projektek kivitelezése,¹⁶ a lopás (ahol az elkövető személye nem került felderítésre)¹⁷, vagy a vegyes használatú termékek és szolgáltatások után fizetett héa levonási jogának számítási módját előíró nemzeti szabályozás módosítása¹⁸.

47. Így általánosságban az idézett példák olyan tényezőkre vonatkoznak, amelyek azon levonás hatályát határozhatják meg, amelyre valaki jogosult, és amely természeténél fogva csak pontosan értékelhető, különös figyelmet fordítva a szóban forgó áruk tényleges felhasználására. Ezt a héairányelv 187. cikkének logikája is megerősíti, amely a tárgyi eszközök tényleges használatán alapuló éves korrekciót ír elő.

48. Jelen ügyben az a kérdés merül fel, hogy a korrekciós mechanizmus alkalmazható-e az olyan eredeti hiba kijavítására, hogy egy adott ügyletet adókötelesnek minősítettek, holott nem az. Az ilyen eredeti hiba kijavítása, amely valakinek a levonási joga fennállását érinti, ugyanolyan jellegű-e, mint amikor a szóban forgó értékesítést érintő későbbi változás miatt kell korrigálni a levonáshoz való jog hatályát? Mindkét fajta korrekció ugyanazt a mechanizmust váltja ki?

b) A jelen ügy szerinti korrekció jellege

49. A jelen ügy szerinti korrekció célja, hogy egy olyan helyzetet orvosoljon, amelyben a hatáskörrel rendelkező adóhatóság héalevonást engedélyezett, annak ellenére, hogy az adott levonásra a jelek szerint egyáltalán nem kerülhetett volna sor. E hiba eredményeként az adóhatóságok az engedélyezett levonásnak megfelelő összeg visszafizetését írták elő. Lehetséges-e, hogy az adókötelezettségek ilyen korrekciója a héa korrekciós mechanizmus hatálya alá tartozzon?

50. A SEB bankas szerint nem. Az említett fél először is úgy véli, hogy az ügyletet követő levonási jogát érintő releváns tényezők nem változtak meg. Ezért nem volt köteles korrigálni a héakötelezettségét. Csupán annyi változás történt, hogy az ügyletet a héa szempontjából „héaköteles” státuszról „héamentesre” minősítették, mivel az a nemzeti jog alapján már nem minősült „építési teleknek”. Másodszor, amennyiben bizonyítást nyerne, hogy nem állt fenn héafizetési kötelezettség, és ezért a levonás nem volt indokolt (azonban a szóban forgó fél szerint nem ez a helyzet), a vonatkozó összeg visszatérítésére a tagállami szabályok, nem pedig a héairányelv vonatkozik.

15 2016. június 16-i Mateusiak ítélet (C-229/15, EU:C:2016:454, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd továbbá: 2016. június 16-i Kreissparkasse Wiedenbrück ítélet (C-186/15, EU:C:2016:452, 47. pont).

16 2012. november 29-i Gran Via Moinești ítélet (C-257/11, EU:C:2012:759, 37–42. pont). Lásd hasonlóképpen: 2012. október 18-i TETS Haskovo ítélet (C-234/11, EU:C:2012:644, 32–37. pont).

17 A lopás esetével a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdése foglalkozik. 2012. október 4-i PIGI ítélet (C-550/11, EU:C:2012:614).

18 2016. június 9-i Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ítélet (C-332/14, EU:C:2016:417, 37–47. pont).

51. A litván kormány azzal érvel, hogy a korrekciós mechanizmust alkalmazni kell. Álláspontját a héairányelv 184. cikkének szövegére, a korrekciós mechanizmus által elérni kívánt célra, valamint a szóban forgó mechanizmust végrehajtó intézkedésekre alapozza. A 184. cikk szövegét illetően a litván kormány hangsúlyozza, hogy az eredeti levonás korrekciójára akkor van szükség, ha a levonás „több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt”. A matematika nyelvén szólva, ha az eredeti jogosultság nulla, akkor ebből az következik, hogy bármilyen levonás túl magas volt, és korrigálni kell.

52. Nem kétséges, hogy a hagyományos aritmetika birodalmában a fenti állítás igaz: minden pozitív szám nagyobb, mint nulla. Azonban nem vagyok benne biztos, hogy ez az egyenlet megfelel a korrekciós mechanizmus rendszerének és logikájának.

53. A 185. cikk nyelvezetével kezdve, amely azokat a feltételeket részletezi, amelyek mellett a korrekciós mechanizmus alkalmazható, „az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezőkben bekövetkezett változás”¹⁹ kifejezés, úgy tűnik, egy másik esetre vonatkozik, mint amelyről az alapeljárásban szó van. Az alapeljárásban korrigálandó hiba nem arra a kérdésre vonatkozik, hogy a SEB bankas *mennyit* lett volna jogosult levonni, hanem arra, hogy a levonási jog *egyáltalán fennállt-e*. Más szavakkal, a nemzeti adóhatóság a levonási jog *fennállásának*, nem pedig az említett jog *hatályának* téves meghatározását igyekszik korrigálni.

54. Tudomásul veszem, hogy a 184. cikk szövege, amely a héairányelv X. címének adólevonások korrekciójáról szóló 5. fejezetét vezeti be, hatályát tekintve általános és nyitott. Ezért felmerülhet bennünk a kérdés, hogy helyes-e az általános jelleggel megfogalmazott 184. cikk tartalmát a 185. cikk konkrétabb rendelkezései alapján értelmezni. Ez a kérdés annál is inkább releváns, ha figyelembe vesszük, hogy a 185. cikk (1) bekezdésében szereplő, a levonás korrekcióját eredményező tényezők felsorolása nem kimerítő jellegű, amint arra a jelen indítvány fenti 46. pontjában már utaltam.

55. Mindamellet a héairányelv 184–186. cikke logikus egységet képez a X. cím 5. fejezetén belül. Így ezek együtt egyetlen koherens egésznek alkotnak, és ezeket egymásra, valamint a szóban forgó fejezet átfogó céljára tekintettel kell értelmezni. A szóban forgó fejezet által előírt mechanizmus átfogó célja, hogy a levonás *mennyiségét* korrigálja, nem pedig azt a helyzetet, amikor eleve *nem állt fenn levonási jog*. Ha nincs levonási jog, akkor az említett levonási jog korrekciójának hatálya nem releváns.

56. Ez utóbbi értelmezést látszik megerősíteni a Bíróság Uudenkaupungin kaupunki ítéletben tett megállapítása, amely ügy a hatodik irányelv 20. cikkében előírt korrekciós mechanizmusról (amely lényegében a héairányelv szerinti mechanizmusnak felelt meg) szólt.²⁰ Az ügy olyan tárgyi eszközökre vonatkozott, amelyet először adómentes, majd később héaköteles tevékenység során használtak fel (a változás a releváns módosítási időszak alatt történt).

57. A Bíróság kimondta, hogy „az adólevonás-módosítás mechanizmusának alkalmazása attól függ, hogy keletkezett-e adólevonási jog a hatodik irányelv 17. cikke alapján”.²¹ A Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy mivel a későbbiekben keletkezett levonási jog, ez lehetővé tette a korrekciós mechanizmus alkalmazását. Mielőtt végkövetkeztetését meghozta volna, a Bíróság megerősítette, hogy a beszerzés pillanatában a jogalany, amely később a korrekciós mechanizmus alkalmazására hivatkozott, adóalany volt.

¹⁹ Kiemelés tőlem.

²⁰ 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214). Lásd: A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) irányelv „Adólevonások módosítása” címet viselő 20. cikkének (1) bekezdését.

²¹ 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214, 37. pont). Lásd továbbá: 2005. június 2-i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet (C-378/02, EU:C:2005:335, 44. pont), ahol a Bíróság kimondta, hogy „az a közintézmény, amely [...] hatóságként tárgyi eszközt szerez be, és ezt követően az eszközt adóalanyként értékesíti, az eszköz vásárlása során megfizetett HÉA levonásának érvényesítése céljából nem jogosult ezen irányelv 20. cikke értelmében módosításra”. Lásd továbbá: 2014. június 5-i Gmina Międzyzdroje végzés (C-500/13, EU:C:2014:1750).

58. Az Uudenkaupungin kaupunki ügyben szereplő tényállás így tehát más volt, mint a jelenleg tárgyalt ügyben. Ugyanakkor mégis tanulságos, hogy a korrekciós mechanizmus alkalmazhatóságának feltétele a levonási jog fennállása volt (amelyet nem a beszerzés jellegével, hanem a vásárló státuszával összefüggésben vizsgáltak).

59. A fentiek alapján azon a véleményen vagyok, hogy a korrekciós mechanizmus az alapeljárás szerinti intézkedésre nem alkalmazandó.

2. Az adósemlegesség elve, amely a jogellenesen érvényesített levonás visszafizettetését írja elő

60. Egyetértek azzal az alapvetően a Bizottság által előterjesztett (és a SEB bankas által másodlagosan elfogadott) állásponttal, miszerint a tévesen engedélyezett levonást továbbra is helyesbíteni kell, természetesen megint csak az alkalmazandó határidőkön belül. Ennek a helyesbítésnek azonban a nemzeti jog alapján kell történnie. Ugyanakkor az a megállapítás, miszerint az alapeljárásban elkövetett hiba nem tartozik a korrekciós mechanizmus hatálya alá, nem jelenti azt, hogy az teljes mértékben a héa közös rendszerének és az adósemlegesség elvének hatályán kívül rekedne.

61. Amint azt a héairányelv (7) preambulumbekzdése kimondta, „a közös HÉA-rendszernek a verseny semlegességét kell eredményeznie még akkor is, ha az adómértékek és adómentességek teljes összehangolása elmarad, vagyis mindegyik tagállam területén, [...] a hasonló termékekre és szolgáltatásokra ugyanakkora adóterhet kell kivetni”.

62. Ezt a terhet az azonos helyzetben lévő adóalanyokra egyenlőképpen kell kivetni.²² Ez a semlegesség azonban nem teljesül, ha megállapítást nyer, hogy valamely adóalany, mint a SEB bankas, előnyökhöz jutott a tévesen engedélyezett héalevonás miatt. Ezért az a tagállam, amelynek adóhatóságai ezt a levonást engedélyezték, kötelesek biztosítani, hogy a jogellenes adóelőny kiigazításra kerüljön.

63. Konkrét szinten ez azt jelenti, hogy a tagállamoknak olyan intézkedéseket kell elfogadniuk, amelyek lehetővé teszik, hogy az adóhatóságok az alkalmazandó nemzeti jogi rendelkezéseknek, valamint világos és előre látható határidők mellett a levonásnak megfelelő összeg nemzeti adóhatóság számára való visszafizetését kérhessék az olyan adóalanyoktól, mint a SEB bankas.

64. Megjegyzem, hogy a nemzeti jog vonatkozó rendelkezéseire való hivatkozást illetően hasonló megoldásra lett volna szükség akkor is, ha a korrekciós mechanizmust alkalmazni kellett volna. Ennek az az oka, hogy míg a 184. és 185. cikk a korrekciós mechanizmus alkalmazásának anyagi jogi feltételeit határozta meg, a héairányelv 186. cikke az eljárási jogi intézkedéseket illetően a tagállami jogra utal.

65. A teljesség kedvéért hozzátehetjük, hogy ez a következtetés nem képezi akadályát annak, hogy a tagállamok nemzeti szinten olyan eljárási szabályokat írjanak elő, amelyek az ügylet (héaköteles vagy héamentes) minősítésére vonatkozó eredeti hiba kijavítására és az adóköteles ügyletek tekintetében engedélyezett levonások korrekciójára is alkalmazandó. Az a körülmény, hogy az előbbi nem tartozik a héairányelv által szabályozott korrekciós mechanizmus hatálya alá, nem jelenti azt, hogy nemzeti szinten külön kellene szabályozni.

²² Analógia útján lásd: 2017. június 14-i Compass Contract Services ítélet (C-38/16, EU:C:2017:454, 30–32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), amely a visszafizetésre, a számla kiállítójára, valamint a héatúlfizetésre vonatkozó nemzeti szabályokról szól. Hasonlóképpen a Bíróság már megállapította, hogy a héasemlegesség biztosítása érdekében a tagállamok belső jogrendjükben előírhatják, hogy kiigazítható a jogtalanul felszámított adó, ha jóhiszeműen járt el a számla kiállítója, vagy ha a számla kiállítója időben és teljes mértékben elhárította az adóbevételek kiesés veszélyét (lásd: a Bíróság 2009. június 18-i Stadeco ítélete, C-566/07, EU:C:2009:380, 36. és 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd továbbá: 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 56. és 58. pont).

66. A fentiek alapján közbenső következtetésként megállapítható, hogy a héairányelv 184–186. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az említett rendelkezésekben előírt korrekciós mechanizmus nem alkalmazandó olyan helyzetben, mint amilyen az alapeljárásban szerepel, ahol a héa eredeti levonására egyáltalán nem kerülhetett volna sor, mivel a szóban forgó ügylet héamentes ügylet volt. Az adósemlegesség elve azonban megkívánja, hogy a tagállamok a jogellenesen engedélyezett héalevonásnak megfelelő összeget a nemzeti jog alkalmazandó rendelkezéseinek megfelelően behajtsák.

C. Az ügy konkrét körülményei befolyásolják-e ezt a következtetést?

67. Második kérdésével a kérdést előterjesztő nemzeti bíróság azt kérdezi, hogy az első kérdésre adott választ befolyásolja-e a 2010. évi jóváírási értesítés (1), valamint az a körülmény, hogy az ügyletet először héakötelesnek tekintették, és csak később kezelték héamentes ügyletként (2).

68. A nemzeti bíróság első kérdésére általam javasolt válaszra tekintettel a második kérdés a nemzeti jog hatálya alá tartozó kérdésnek tekinthető, amelyre vonatkozóan a jelen Bíróságnak nem szükséges iránymutatást adnia. Azonban, mivel a második kérdés az elsőhöz kapcsolódik, lényegében annak további részletezése, valamint mivel az előzetes döntéshozatali eljárásokat az együttműködés szelleme hatja át, a második kérdésre vonatkozóan az alábbi, korlátozott körű javaslatokat tudom adni.

1. A 2010. évi jóváírási értesítés relevanciája

69. A 2010. évi jóváírási értesítés relevanciáját véleményem szerint két különböző nézőpontból vizsgálhatjuk.

70. Először is, feltehetjük a kérdést, hogy megállapíthatott-e adóügyi kötelezettséget a SEB bankas számára. A válasz egyértelműen nem. Amellett, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak kell ellenőriznie, hogy a nemzeti jog az ilyen dokumentumokhoz milyen pontos joghatásokat fűz, értelmezésem szerint a 2010. évi jóváírási értesítés egy magánjogi fél által kiállított dokumentum, nem pedig az adóhatóság által kibocsátott hivatalos dokumentum. Mint ilyen, a kiállító fél számára kiválthat joghatásokat, azonban az ügylet másik részes fele számára főszabály szerint nem.²³

71. Másodszor, feltehetjük a kérdést, hogy a 2010. évi jóváírási értesítés kibocsátásának lehetnek-e következményei azon irányadó határidőkre, amelyeken belül a nemzeti adóhatóság a SEB bankas adóügyi kötelezettségeit módosíthatja. Ennek eldöntése megint csak a nemzeti bíróság feladata.

72. Vannak olyan rendszerek, amelyekben a nemzeti jog nemcsak „objektív” (vagyis abszolút) határidőt írhat elő, hanem „szubjektív” (vagyis relatív) határidőket is. Az objektív határidő valószínűleg az adott fél ismereteitől független konkrét esemény bekövetkeztével kezdődik meg. A szubjektív határidő akkor kezdődik meg, amikor a fél tudomást szerez arról, hogy a releváns esemény megtörtént.

73. Amennyiben a nemzeti jog alapján ez lenne a helyzet, azzal lehetne érvelni, hogy a 2010. évi jóváírási értesítés kézhezvételével a SEB bankas tudomására jutott, hogy ki kell javítania az adóbevallását. Így az ilyen jóváírási értesítés talán értelmezhető úgy, mint a szubjektív határidő kezdő időpontja.

74. Mindamellett, még ha a nemzeti jog szubjektív határidőt írt is elő, általában a szubjektív határidő nem haladhatja meg az objektív határidő végső időpontját. A szubjektív határidő tehát kezdődhet korábban, azonban legkésőbb az objektív határidő végső időpontjával véget ér. Így e második lehetséges értelmezés szerint is nehezen látom, hogy a 2010. évi jóváírási értesítés miként lehet releváns az alapeljárásban szereplő határidők vonatkozásában.

²³ Lásd hasonlóképpen: 2013. január 31-i Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 41–44. pont).

75. Így a Bírósághoz benyújtott elemek alapján nem gondolom, hogy a 2010. évi jóváírási értesítés releváns lenne a SEB bankas adóügyi kötelezettségeinek értékelését illetően.

2. Az ügylet (át)minősítésének relevanciája

76. Az eladó által kiállított 2010. évi jóváírási értesítéssel szemben az adóhatóságok értelmezési gyakorlata és a SEB bankas-szal szembeni konkrét eljárása releváns az SEB bankas adóügyi kötelezettségeinek értékelése szempontjából. Ennek az az oka, hogy a nemzeti bíróság tényértékelésétől függően a SEB bankasnak jogos elvárásai keletkezhetnek a kötelezettségeinek körét illetően, a számára adott biztosítékok jellegétől és tartalmától függően.²⁴

77. A litván kormány elismeri, hogy az ügylet megkötésekor annak „hivatalos” értelmezése, hogy mi minősült „építési teleknek”, azt a következtetést igazolta, hogy az ügylet héaköteles. Ugyanakkor az említett kormány azt is megjegyezte, hogy az értelmezés változott a Lietuvos vyriausiosis administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) 2009-i ítéletét²⁵ követően.

78. Amint arra a Bíróság a Nigl és társai ítéletben emlékeztetett, a jogbiztonság elvével nem ellentétes az, ha az adóhatóság az elévülési határidőn belül a levont adó vagy a már teljesített olyan szolgáltatások vonatkozásában utólagosan állapítja meg a héát, amelyeknek ezen adó hatálya alá kellett volna esniük. A Bíróság azt is kimondta, hogy ez akkor is igaz, „ha az adóhatóság vitat valamely olyan rendszert, amelynek kedvezményében a héaalany részesül, az azon időpontot megelőző időszak tekintetében is, amikor ezt az értékelést kibocsátották, feltéve azonban, hogy az említett értékelésre a közigazgatási szerv cselekvésére irányadó elévülési határidőn belül kerül sor, és annak joghatásai nem hatnak vissza az azt megelőző időpontra, amikor az annak alapjául szolgáló jogi és ténybeli körülmények bekövetkeztek”.²⁶

79. Ugyanez a logika igaz jelen ügyben is. Amennyiben a SEB bankas adóügyi kötelezettségeinek értékelésére vonatkozó határidők valamilyen mértékben még mindig nyitva vannak, vagyis még mindig lehetőség van az újraértékelésre és újraszámításra, mivel az ügy az irányadó határidőn belül van, valamint ha az említett időszakon belül valamely magasabb szintű nemzeti joghatóság (mind például a legfelsőbb közigazgatási bíróság) határozata egységesíti a korábban inkonzisztens értelmezési gyakorlatot, az így kiadott egységes értelmezés járulékos hatással van minden olyan folyamatban lévő ügyben alkalmazandó jogértelmezésre, amelyben ez az értelmezés releváns.

80. A magasabb szintű bírósági határozatok ilyen *járálekos visszaható hatálya* tulajdonképpen meglehetősen gyakori.²⁷ Ez a logikus következménye az ilyen jogértelmező határozatoknak, amelyek beoltják magukat a szóban forgó értelmezett jogszabályba, és így (hacsak az ilyen joghatást kifejezetten nem zárják ki) gyakorlatilag *ex tunc* alkalmazandók, az értelmezett jogszabállyal együtt.

81. Azt lehetne mondani, amint azt a Bizottság a tárgyaláson érvként előadta, hogy valamely magasabb szintű nemzeti bíróság jogértelmező határozatának egy lezárult adózási időszak tekintetében való alkalmazása már nem visszamenőleges, hanem valójában visszaható erővel bír.

24 2015. július 9-i Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei ítélet (C-144/14, EU:C:2015:452, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd továbbá: 2006. szeptember 14-i Elmeka ítélet (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Lásd a fenti 7. jegyzetet.

26 2016. október 12-i ítélet (C-340/15, EU:C:2016:764, 48. és 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 A jelen Bíróság által a héa területén hozott határozatok időbeli hatályával összefüggésben a közelmúltból lásd például: Cussens és társai ügyre vonatkozó indítványom (C-251/16, EU:C:2017:648, 35. pont és az azt követő pontok); Scialdone ítélet (C-574/15, EU:C:2017:553, 179. pont).

82. Nem értek ezzel egyet. Amíg a nemzeti jogban előírt újraszámításra és korrekcióra rendelkezésre álló határidő nem telt le, a szóban forgó adózási időszak értékelése valójában nem zárult le. Az újraértékelésre még továbbra is lehetőség van, és hozzátehetjük, hogy nemcsak az adóhatóságok számára, de az adóalanyok számára is. Így az említett időszakon belül az adóalany is hivatkozhatna a saját javára valamely magasabb szintű nemzeti bíróság határozata szerinti egységesített jogértelmezésre. Egy metaforával élve, egy nyitott ablak mindkét irányban nyitott.

83. Ugyanakkor, még ha az alkalmazandó határidőkön belül szigorú értelemben véve az adóhatóságok figyelembe vehetnék is és alkalmazhatnák is valamely magasabb szintű nemzeti bíróság határozatát, amely a korábbi inkonzisztens jogértelmezést egységesíti, ez akkor sem mentesíti a hatáskörrel rendelkező hatóságot az alól, hogy minden egyes esetben keresse a megfelelő egyensúlyt az egységes jogalkalmazás szükségessége, és az adott ügy konkrét körülményei között, amelyek az adóalany részéről jogos elvárásoknak adhattak alapot.

84. A jelen ügyben például elképzelhető, hogy az ügylet helyes minősítésének lehetséges jogi szükségessége és a SEB bankas jogos elvárásainak védelme (jöllehet a ténybeli értékelés alapján megállapítható, hogy ezen elvárásokat valójában a nemzeti hatóságok magatartása okozta) közötti megfelelő egyensúly megteremtését esetleg az jelenthetné, hogy az ügyletet ugyan át lehet minősíteni, azonban a SEB bankast semmiképpen nem szankcionálnák, vagyis nem köteleznék a késedelmi kamat megfizetésére, és nem szabnának ki vele szemben bírságot.²⁸

85. Fentiek alapján arra a következtetésre jutottam, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdést nem befolyásolja a 2010. évi jóváírási értesítés kiadása. Ugyanakkor, ha az illetékes hatóságok valamely – a SEB bankashoz hasonló – adóalany adóügyi kötelezettségét valamely beszerzésnek a hía céljából történő (át)minősítése következtében kiigazítják, amint az az alapeljárásban a földterület beszerzése során történt, e hatóságoknak megfelelő egyensúlyt kell teremteniük az adósemlegesség és az egységes jogalkalmazás biztosítására vonatkozó kötelezettség, valamint az adott személy jogos elvárásai között.

D. A harmadik és negyedik kérdésről

86. Habár nem teljesen egyértelmű az a hipotézis, amely az első kérdés pontos szövege vonatkozásában bevezeti a harmadik és a negyedik kérdést, az előzetes döntéshozatalra utaló végzés mögötti logika alapján úgy értelmezem, hogy a kérdést előterjesztő bíróság harmadik és negyedik kérdése csak akkor merül fel, ha a korrekciós mechanizmus az alapeljárás szerinti ügyben alkalmazandó.

87. Mivel azon a véleményen vagyok, hogy a korrekciós mechanizmus nem alkalmazandó az alapeljárás szerinti intézkedésre, ezért a harmadik és negyedik kérdés megválaszolására nincs szükség.

V. Véggöveztetések

88. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Lietuvos vyriausiosis administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) által előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

- A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi rendelet 184–186. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az említett rendelkezésekben előírt korrekciós mechanizmus nem alkalmazandó olyan helyzetben, mint amilyen az alapeljárásban szerepel, ahol a hozzáadottérték-adó eredeti levonására egyáltalán nem kerülhetett volna sor, mivel a szóban forgó

²⁸ Amint azt fent megjegyeztem (lásd a jelen indítvány 18. pontját), az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből az derül ki, hogy a nemzeti adóhatóság részben elengedte a SEB bankasszal szemben a felgyült késedelmi kamat megfizetésére vonatkozó kötelezettséget.

ügylet hozzáadottértékadó-mentes ügylet volt. Az adósemlegesség elve azonban megkívánja, hogy a tagállamok a jogellenesen engedélyezett hozzáadottértékadó-levonásnak megfelelő összeget a nemzeti jog alkalmazandó rendelkezéseinek megfelelően behajtsák.

- Ha az illetékes hatóságok valamely adóalany adóügyi kötelezettségét valamely beszerzésnek a hozzáadottérték-adó céljából történő (át)minősítése következtében kiigazítják, amint az az alapeljárásban a földterület beszerzése során történt, e hatóságoknak megfelelő egyensúlyt kell teremteniük az adósemlegesség és az egységes jogalkalmazás biztosítására vonatkozó kötelezettség, valamint az adott jogalany jogos elvárásai között.