

**C-194/21. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2021. március 29.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2021. március 26.

**Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:**

Staatssecretaris van Financiën

**Ellenérdekű fél a felülvizsgálati eljárásban:**X**Az alapeljárás tárgya**

Az alapeljárás tárgyát az képezi, hogy a holland adójogi szabályok alapján levonhatja-e X azt a forgalmi adót, amelyet B 2006-ban felszámított neki két telek értékesítése során, és amelyet X annak idején – a telkek felhasználásának adóköteles célja ellenére – nem vont le előzetesen felszámított adóként, azon forgalmiadó-fizetési kötelezettségének összegéből, amely 2013-ban keletkezett e két telek B részére történő értékesítésekor.

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja**

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó- rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 184. és 185. cikkének értelmezésére, valamint különösen arra a kérdésre vonatkozik, hogy úgy értelmezhetők-e ezek a rendelkezések, hogy az adóalany korrekció keretében elvégezheti az adólevonást, ha nem végezte el azt az alkalmazandó nemzeti jogvesztő határidőn belül.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztése az EUMSZ 267. cikke alapján.

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

1) Úgy kell-e értelmezni a 2006. évi héairányelv 184. és 185. cikkét, hogy az az adóalany, aki valamely termék vagy szolgáltatás beszerzésekor elmulasztotta elvégezni az adólevonást (eredeti adólevonás) 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) Jelentőséggel 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?

### **A hivatkozott uniós jogi rendelkezések**

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 12. cikk (1) bekezdésének b) pontja, a 12. cikk (3) bekezdése, a 135. cikk (1) bekezdésének k) pontja, a 167., 168., 178., 179., 180., 182., 184., 185., 186. és 188. cikk

### **A hivatkozott nemzeti rendelkezések**

Wet op de omzetbelasting 1968 (a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény) (*Stb.* 1968., 329. sz.): a 11. cikk 1. bekezdése a. pontjának 1<sup>o</sup>. alpontja, 15. cikk

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény végrehajtásáról szóló rendelet) (*Stcrt.* 1968., 169. sz.): a 12. cikk 2. és 3. bekezdése

### **A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása**

- 1 Az alapeljárás tárgyát a Rechtbank Gelderland (gelderlandi bíróság, Hollandia) 2017. november 2-i határozatával szemben X által benyújtott fellebbezés nyomán a Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (arnhem-leeuwardeni fellebbviteli bíróság, Hollandia) által hozott 2019. február 5-i határozattal szemben előterjesztett felülvizsgálati kérelem képezi.
- 2 X tíz telket vásárolt B-től. B 2006. április 20-án adta át a telkeket. X mobilházak és tartozékaik telepítésével rekreációs célokra kívánta fejleszteni a földterületeket. X ezt követően a hozzájuk tartozó parcellákkal együtt értékesíteni kívánta a mobilházakat.

- 3 A telkek értékesítése során B forgalmi adót számított fel X-nek. X nem vonta le ezt az adót előzetesen felszámított adóként.
- 4 A telkek tervezett fejlesztése meghiúsult a gazdasági helyzet miatt. 2013. február 8-án X a tíz telekből kettőt ellenszolgáltatás fejében értékesített B részére. X ennek során forgalmi adót számított fel B-nek. X nem fizette be ezt a forgalmi adót a bevallás benyújtásakor.
- 5 A 4. pontban említett forgalmi adót a 2015. november 26-i utólagos adómegállapító határozatban követelték X-től. X jogorvoslatot nyújtott be ezzel szemben arra hivatkozva, hogy a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény 15. cikkének 4. bekezdése alapján az utólagosan megállapított adót csökkenteni kell a 3. pontban említett forgalmi adó megfelelő részével.

#### **Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei**

- 6 A **Staatssecretaris van Financiën** (pénzügyi államtitkár, Hollandia) kifejti, hogy X-nek abban az időszakban kellett volna elvégeznie az adólevonást, amelyben a telkek 2006. évi értékesítésével kapcsolatos forgalmi adót meg kellett fizetni az ezen időpontban tervezett adóköteles felhasználásnak megfelelően.
- 7 A forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény 15. cikke 4. bekezdésének második, harmadik és negyedik mondatában foglalt korrekciós szabályozás célja ugyanis nem azon adólevonás utólagos lehetővé tétele, amelyet a vállalkozó nem végzett el az érintett adómegállapítási időszakra vonatkozó bevallásának benyújtásakor.
- 8 Az említett – a héairányelv 184. és 185. cikkével összefüggésben értelmezett – törvényi rendelkezésben foglalt korrekciós szabályozás a pénzügyi államtitkár véleménye szerint csak azokra az esetekre vonatkozik, amelyekben az eredeti adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt. Nincs lehetőség korrekcióra, mert a jelen esetben a két telek felhasználásának a vásárláskor fennálló célja megegyezik az első használatbavétel időpontjában fennálló tényleges felhasználással.
- 9 **X** érveinek ismertetésére nem kerül sor.

#### **Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása**

- 10 A kérdést előterjesztő bíróság megállapításai szerint bizonytalanság áll fenn azon kérdést illetően, hogy az az adóalany, aki nem vonta le időben a forgalmi adót, levonhatja-e ezt az adót a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény és a héairányelv korrekciós szabályozása alapján, ha kiderül, hogy az eredeti felhasználási cél megfelel az első használatbavétel időpontjában fennálló tényleges felhasználásnak, és lejárt a levonási jog gyakorlására nyitva álló nemzeti jogvesztő határidő. E kérdés nem válaszolható meg egyértelműen a héairányelv

184. és 185. cikkének szövege alapján. A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint e rendelkezések kétféle módon értelmezhetők.

***Első álláspont: kiterjesztő értelmezés***

- 11 A kiterjesztő értelmezés szerint úgy kell értelmezni a 184. és 185. cikk szerinti korrekciós mechanizmust, hogy a valamely termék vagy szolgáltatás első használatbavételekor, illetve igénybavételekor elvégzett korrekció célja az adott termék vagy szolgáltatás beszerzésekor az adólevonás során elkövetett mulasztás korrigálása, mégpedig a mulasztás fajtájától függetlenül.
- 12 Annak lehetővé tétele az adóalany számára, hogy az eredeti adólevonás során elkövetett hibát a beszerzést követően nem azonnal használatba vett termékek vagy nem azonnal igénybe vett szolgáltatások tekintetében az első használatbavétel, illetve igénybevétel időpontjában orvosolja, még akkor is, ha erre az eredeti adólevonásra nyitva álló nemzeti jogvesztő határidő lejártát követően kerül sor, – az adósemlegesség elvével összhangban – biztosítja, hogy az adólevonás mértéke pontosan megfeleljen az adott termék vagy szolgáltatás tényleges felhasználásának.
- 13 Ez az értelmezés két irányba hat.
- 14 Egyrészt biztosítja, hogy az az adóalany, aki a valamely termék vagy szolgáltatás beszerzéséért neki felszámított héát az adómentes felhasználási cél ellenére levonja, ne használhassa fel ezt a terméket vagy szolgáltatást héaköltségek nélkül adómentes célokra (lásd: 2018. április 11-i SEB bankas ítélet, C-532/16, EU:C:2018:228, 39. pont).
- 15 Másrészt biztosítja, hogy az az adóalany, aki valamely termék vagy szolgáltatás beszerzésekor nem vonja le teljesen vagy részlegesen az ennek során neki felszámított héát, e termék vagy szolgáltatás (kizárólag) adóköteles célokra történő első tényleges használatbavételekor, illetve igénybavételekor ne szembesüljön a héaköltségekkel.
- 16 A kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza továbbá, hogy a Bíróság nem zárta ki kifejezetten a korrekciós szabályozás hatálya alól azt az esetet, amelyben az adóalany valamely termék vagy szolgáltatás beszerzésének időpontjában elmulasztotta gyakorolni az őt ezen időpontban megillető adólevonási jogot. A kérdést előterjesztő bíróság számára aránytalannak tűnik megtagadni ezen adóalanytól annak lehetőségét, hogy olyan esetekben, amelyekben tévesen nem gyakorolta az eredeti adólevonáshoz való jogot, és nem valósul meg adócsalás vagy joggal való visszaéléssel, valamint az állami költségvetés sérelme sem bizonyítható, a termék vagy szolgáltatás első használatbavételekor, illetve igénybavételekor utólag elvégezze az adólevonást (2020. április 30-i CTT – Correios de Portugal ítélet, C-661/18, EU:C:2020:335, 56. pont).

**Második álláspont: megszorító értelmezés**

- 17 A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy a fenti kiterjesztő értelmezés nem egyeztethető össze a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatával, amely szerint a héairányelv 184. cikkének és 185. cikke (1) bekezdésének együttes olvasatából következik, hogy e rendelkezéseket akkor kell alkalmazni, ha az adólevonások számításához eredetileg figyelembe vett tényezők valamelyikének módosulása miatt korrekció bizonyul szükségnek, és hogy e korrekció összege számításának ahhoz kell vezetnie, hogy a végül elvégzett levonások összege megegyezzen azon összeggel, amelyet az adóalanynak jogában állt volna levonni, ha e módosulást eredetileg figyelembe vették volna (lásd többek között: 2018. június 27-i Varna Holideis ítélet, C-364/17, EU:C:2018:500, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Úgy tűnik, hogy a Bíróság ezzel azokra az esetekre korlátozza a héairányelv 184. cikkének és 185. cikke (1) bekezdésének hatályát, amelyekben az eredeti adólevonás adómegállapítási időszakát követően megváltoztak a körülmények.
- 18 Úgy tűnik továbbá, hogy a kiterjesztő értelmezés nem hozható összhangba a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatával, amely szerint az a nem kellően körültekintő adóalanynak, aki nem vonja le időben – tehát az erre nyitva álló jogvesztő határidőn belül – a héát, az adólevonási jog elvesztésével szankcionálható (2020. október 1-jei Vos Aannemingen ítélet, C-405/19, EU:C:2020:785, 22–24. pont). Ha mégis lehetőség lenne az adó levonására, az sértheti a jogbiztonság elvét, amely megköveteli, hogy az adóalanynak adójogi helyzete – különösen az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei – ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható.