

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2019. március 27.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – Az adójogszabályok harmonizálása – Az előzetesen felszámított adó levonása – Tárgyi eszközként beszerzett ingatlan – Visszlízing (sale and lease back) – A héalevonások korrekciója – A héasemlegesség elve – Az egyenlő bánásmód elve”

A C-201/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a cour d’appel de Mons (Belgium) a Bírósághoz 2018. március 19-én érkezett, 2018. március 9-i határozatával terjesztett elő

a **Mydibel SA**

és

az **État belge**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, C. Vajda (előadó) és P. G. Xuereb bírák,

előtanácsnok: G. Pitruzzella,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Mydibel SA képviseletében W. Huber avocat,
- a belga kormány képviseletében J.-C. Halleux, P. Cottin és C. Pochet, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitis és N. Gossement, 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 előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. december 22-ii 2009/162/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 10., 14. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ii 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) 14. cikkének, 15. cikkének, 168. cikkének, 184. cikkének, 185. cikkének, 187. cikkének és 188. cikkének, valamint a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) semlegessége elvének és az egyenlő bánásmód elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Mydibel SA és az État belge között héalevonás korrekciója tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

3 A héairányelv 14. cikke értelmében:

„(1) »Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

(2) Az (1) bekezdésben említetten kívül termékértékesítésnek minősülnek a következők:

a) termékre vonatkozó tulajdon átruházása hatóság által vagy nevében vagy törvény értelmében történő kisajátítás útján, ellenérték fejében;

b) termék olyan szerződés alapján történő birtokbaadása, amely a termék határozott időre szóló bérletéről vagy részletvételéről szól, azzal a kikötéssel, hogy a tulajdonjogot legkésőbb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg;

c) termék vásárlásra vagy eladásra szóló bizományi szerződés alapján történő átadása;

(3) A tagállamok bizonyos építési munkák elvégzését termékértékesítésnek tekinthetik.”

4 Ezen irányelv 15. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A villamos energia, a gáz, a hő- vagy hőtési energia és hasonló birtokba vehető dolgoknak minősülnek.

(2) A tagállamok birtokba vehető dolgoknak tekinthetik:

a) az ingatlanokkal kapcsolatos bizonyos jogokat;

b) az olyan dologi jogokat, amelyek birtokosuk számára használati jogot biztosítanak az ingatlan felett;

c) az olyan értékpapírokat, amelyek birtoklása ingatlanra vagy annak egy részére jogilag vagy ténylegesen tulajdon- vagy használati jogot biztosít.”

5 Az említett irányelv 168. cikke a következőket mondja ki:

„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?
- b) a 18. cikk a) pontja és 27. cikk értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő HÉA?
- c) a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉA?
- d) a 21. és 22. cikkkel összhangban Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő HÉA?
- e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉA?

6 A héairányelv 184–189. cikke ezen irányelv X. címének „Az adólevonások korrekciója” címet viselő 5. fejezetében szerepel. Az említett irányelv 184. cikke pontosítja:

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

7 A héairányelv 185. cikke elírja:

„(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) 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.”

8 Ezen irányelv 186. cikke szerint:

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

9 Az említett irányelv 187. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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 évből álló időszakra is alapozhatják.

A tárgyi eszközként beszerezett ingatlanok esetében a korrekció számításának alapjául szolgáló időszakot legfeljebb húsz évre lehet kiterjeszteni.

(2) Az éves korrekció a tárgyi eszközöket terhelő 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, el?állították vagy adott esetben els? alkalommal használatba vették.”

10 Ugyanezen irányelv 188. cikke pontosítja:

„(1) A korrekciós id?szak alatt történ? értékesítés esetén a tárgyi eszközöket úgy kell tekinteni, mintha azokat a korrekciós id?szak lejártáig továbbra is az adóalany gazdasági tevékenységéhez használták volna fel.

A gazdasági tevékenységet teljes mértékben adókötelesnek kell tekinteni, ha az említett tárgyi eszközök értékesítése adóköteles.

A gazdasági tevékenységet teljes mértékben adómentesnek kell tekinteni, ha az említett tárgyi eszközök értékesítése adómentes.

(2) Az (1) bekezdésben említett korrekciót az egész fennmaradó korrekciós id?szakra vonatkoztatva egyszerre kell elvégezni. Ha azonban a tárgyi eszközök értékesítése adómentes, a tagállamok eltekinthetnek a korrekciótól, amennyiben a beszerz? olyan adóalany, amely az érintett tárgyi eszközöket kizárólag olyan ügyletekhez használja, amelyek esetében a HÉA levonható.”

11 A héairányelv 189. cikke el?írja:

„A 187. és 188. cikk alkalmazása céljából a tagállamok a következ? 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 indokolatlan el?nyök ne származzanak;
- d) ügyviteli egyszerűsítéseket engedélyeznek.”

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

12 A Mydibel burgonyaszármazékok el?állításával foglalkozik, erre tekintettel pedig héaalanyának min?sül. Számos ingatlan tulajdonosa, amelyek után teljes egészében levonta az ezek építéséhez, átalakításához, illetve felújításához kapcsolódó számlákban felszámított adót.

13 2009. október 1?jén likviditásának növelése érdekében két pénzüintézzel héamentes *sale and lease back* (visszlízing) ügyletet kötött ezen ingatlanokra, amelyeket két részre osztottak. A Mydibel az egyes részek tekintetében két?két, közjegyz?i okiratba foglalt megállapodást kötött. Egyrészt az említett ingatlanokra az els? rész tekintetében 9 630 000 euró azonnal esedékes díj ellenében, a második rész tekintetében pedig 2 700 000 euró azonnal esedékes egyszeri, valamint 25 euró éves díj ellenében az említett pénzüintézetek javára 99 éves id?tartamra szóló örökhaszonbérleti jogot alapító megállapodást kötött. Másrészt ugyanezen ingatlanokra vonatkozóan pénzügyilízing?megállapodást kötött, amellyel ugyanezen pénzüintézetek a szóban forgó ingatlanokat negyedéves bérleti díj ellenében, amelynek összege az els? rész tekintetében kamatokkal növelten 9 630 000 euró, a második rész tekintetében pedig 2 700 000 euró beruházási értéknek felel meg, 15 éves id?tartamra visszavonhatatlanul a Mybidel használatába adják. Ez utóbbi megállapodás alapján a Mydibel a lízing lejártakor az els? rész tekintetében a beruházási érték 10%?ának, a második rész tekintetében pedig ezen érték 3%?ának megfelelő összeg megfizetése fejében vételi opcióval élhet.

14 A 2009. január 1?je és 2010. december 31. közötti id?szak vonatkozásában 2012. május

11. és június 8. között lefolytatott adóellenőrzést követően a belga adóhatóság a felülvizsgálati mechanizmus keretében a szóban forgó ingatlanok tekintetében megtagadta az említett *sale and lease back* (visszlízing) ügylet utáni héa eredeti levonását.

15 2012. szeptember 18-án korrekciós kimutatást küldtek meg jóváhagyásra a Mydibel részére, 2013. november 22-én pedig jegyzőkönyv készült, amelyről a kiigazító határozattal együtt ugyanezen a napon értesítették a Mydibelt. Ez utóbbi határozatban először is a héa téves levonása miatt 981 381,28 euró, másodsor arányos bírság címén 98 130 euró, harmadszor pedig 2011. január 21-től számított késedelmi kamat került megállapításra. A belga adóhatóság részéről a Mydibel héa-folyószámlájának egyenlegéből történő levonás útján 1 363 971,20 euró, vagyis a korrekció teljes összege beszedésre került.

16 2014. április 1-jén a Mydibel a kiigazító határozat és a 2013. november 22-i jegyzőkönyv megsemmisítése iránti keresetet nyújtott be a tribunal de première instance du Hainaut-hoz (hainaut-i elsőfokú bíróság, Belgium).

17 A tribunal de première instance du Hainaut (hainaut-i elsőfokú bíróság) elfogadhatónak és részben megalapozottnak nyilvánította e keresetet. Kimondta, hogy nem volt helye a bírság kiszabásának, az État belge-t a törölt bírság beszédett, törvényes kamatokkal növelt teljes összegének a Mydibel részére történő visszatérítésére kötelezte, a Mydibel keresetét pedig ezt meghaladóan elutasította.

18 2016. március 4-én a belga állam fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a cour d'appel de Monshoz (monsi fellebviteli bíróság, Belgium).

19 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között a héairányelv rendelkezései a héalevonás korrekciójára vonatkozó kötelezettséget írnak-e elő, igenli? válasz esetén pedig az ilyen korrekció összeegyeztethető-e a héasemlegesség és az egyenlő bánásmód elvével.

20 E körülmények között a cour d'appel de Mons (monsi fellebviteli bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„[1] Úgy kell-e értelmezni és alkalmazni a [...] 2006/112[...] irányelv 14., 15., 168., 184., 185., 187. és 188. cikkét, hogy van, vagy akként, hogy nincs helye az eredetileg helyesen levont, ingatlan terhelő héa felülvizsgálatának/kiigazításának, amikor ezen ingatlanra vonatkozóan *sale and lease back* (visszlízing) ügyletet kötöttek, tekintettel arra, hogy:

- a *sale and lease back* az adóalany által két pénzügyi intézet javára alapított örökhaszonbérleti jog (azaz egy határozott idejű dologi jog) és e két pénzügyi intézet által az adóalany számára nyújtott lízing együttes és egyidejű biztosításából áll;
- e *sale and lease back* ügylet az adóalany likviditásának növelése érdekében végzett tisztán pénzügyi ügylet;
- a *sale and lease back* (visszlízing) ügyletet nem terheli héa;
- az ingatlan az adóalany birtokában maradt, és azt mind az ügyletet megelőzően, mind azt követően az adóalany adóköteles tevékenységének folytatása érdekében megszakítás nélkül és tartósan használták.

[2] A fent említett rendelkezések olyan értelmezése és alkalmazása, amely az eredetileg levont héa felülvizsgálatát/kiigazítását lehetővé teszi, összeegyeztethető-e a héasemlegesség

és/vagy az egyenl? bánásmód elvével?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az els? kérdésr?l

21 Els? kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 184., 185., 187. és 188. cikkét úgy kell?e értelmezni, hogy azok az ingatlanra kivetett, eredetileg helyesen levont héa korrekciójára vonatkozó kötelezettséget írnak el? abban az esetben, ha ezen ingatlanra vonatkozóan az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között héamentes *sale and lease back* (visszlízing) ügyletet kötöttek.

22 A héairányelv 184. és 185. cikke általános jelleggel rögzíti azokat a feltételeket, amelyek között a nemzeti adóhatóságnak meg kell követelnie az eredetileg levont héa korrekcióját. Ezzel szemben ezen irányelv 187–189. cikke a tárgyi eszközökre vonatkozó héalevonás korrekciója tekintetében különös szabályokat ír el? (lásd ebben az értelemben: 2018. április 11?i SEB bankas ítélet, C?532/16, EU:C:2018:228, 25–28. pont).

23 Elöljáróban meg kell állapítani, hogy az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy az alapügyben szóban forgó ingatlanokat „tárgyi eszközöknek” kell min?síteni, aminek a nemzeti jog alapján való vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata. Az említett irányelv 189. cikkének a) pontja alapján ugyanis a tagállamok maguk határozhatják meg a „tárgyi eszköz” fogalmát. A Bíróság már kimondta, hogy e fogalomba azon termékek tartoznak, amelyeket valamely gazdasági tevékenységhez használnak, és tartós jellegüknél, valamint értéküknél fogva megkülönböztethet?k, ami révén a megszerzés költségei általában nem folyó, hanem több gazdasági év során amortizálódó kiadásoknak min?sülnek (2012. február 16?i Eon Aset Menidjmont ítélet, C?118/11, EU:C:2012:97, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 El?ször is meg kell vizsgálni, hogy ugyanezen irányelv 184. és 185. cikke alapján felmerül?e a héa levonásának a korrekciója.

25 A héairányelv 184. cikkéb?l az következik, hogy az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt. A héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében az adólevonás korrekcióját különösen akkor kell elvégezni, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k a héabevallás benyújtása után módosultak.

26 Ami az adóalany által elvégzett héalevonás után bekövetkezett események e levonásra gyakorolt esetleges hatását illeti, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kit?nik, hogy a termékek vagy szolgáltatások tényleges vagy szándékolt felhasználása határozza meg azon eredeti levonás mértékét, amelyre az adóalany jogosult, illetve az azt követ? id?szakok folyamán tett esetleges korrekciók terjedelmét (2018. május 31?i Kollroß és Wirtl ítélet, C?660/16 és C?661/16, EU:C:2018:372, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 A héairányelv 184–186. cikkében szabályozott korrekciós mechanizmus ugyanis szerves részét képezi az ezen irányelvben foglalt héalevonási rendszernek. E mechanizmus célja, hogy el?segítse a levonások pontosságát a héa semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi id?szakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységhez használják. Így e mechanizmus célja továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az el?zetesen megfizetett héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között (2018. május 31?i Kollroß és Wirtl ítélet, C?660/16

és C-661/16, EU:C:2018:372, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 A jelen ügyben az elztes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy a Myribel az alapügyben szóban forgó ingatlanokat megszakítás nélkül és tartósan az adóköteles tevékenységének folytatása érdekében használta. Ezenfelül az e határozatban szerepl információk alapján jöllehet az alapügyben szóban forgó *sale and lease back* (visszlízing) ügyletek a Mydibel részére történ? azonnali díjfizetés alapjául szolgáltak, e társaság a maga részér?l kötelezettséget vállalt arra, hogy 15 éven keresztül negyedévenként bérleti díjat fizet az érintett pénzüzetek részére, amelynek összege ezen elz? díj kamatokkal növelt összegének felel meg. Ily módon úgy t?nik, hogy az említett társaság továbbra is az adóköteles ügyleteihez használta fel a szóban forgó ingatlanok építése, átalakítása, illetve felújítása érdekében megvalósult ügyleteket. E megállapítás – fenntartva a kérdést el?terjeszt? bíróság által elvégzend? vizsgálat szükségességét – arra utal, hogy a héalevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k a héabevallás benyújtása után nem módosultak.

29 Ellentétben azzal, amire az Európai Bizottság az írásbeli észrevételeiben hivatkozik, önmagában a héamentes örökhaszonbérleti jog alapítása nem tekinthet? a héalevonás összegének a meghatározásakor figyelembe vett tényez?k héabevallás benyújtását követ? módosulásának. Az ilyen jog alapítása ugyanis önmagában nem vezet az elztesen felszámított h?a levonásához való jog, valamint az érintett áruk és szolgáltatások adóköteles tevékenységhez való felhasználása közötti szoros és közvetlen kapcsolat megszakításához.

30 Ebb?l következen – fenntartva a kérdést el?terjeszt? bíróság által elvégzend? vizsgálat szükségességét – a héairányelv 184. és 185. cikke az alapügyben szerepl?khöz hasonló körülmények között nem írja el? az eredetileg levont h?a korrekcióját.

31 Másodszor meg kell vizsgálni, hogy az alapügy körülményei a tárgyi eszközökre vonatkozó héalevonás korrekciója tekintetében el?írt különös szabályok, különösen a héairányelv 187. és 188. cikke hatálya alá tartoznak?e.

32 Ezen irányelv 187. cikke el?ír bizonyos részletes szabályokat a tárgyi eszközökre vonatkozó héalevonás korrekciója tekintetében. Többek között az említett irányelv 187. cikkének (1) bekezdéséb?l az következik, hogy az ilyen tárgyi eszközök esetében a korrekció ötéves id?tartamot ölel fel, amely id?szakot tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok esetén legfeljebb húsz évre lehet kiterjeszteni.

33 Ugyanezen irányelv 188. cikkének (1) bekezdése alapján a korrekciós id?szak alatt történ? értékesítés esetén a tárgyi eszközöket úgy kell tekinteni, mintha azokat a korrekciós id?szak lejártáig továbbra is az adóalany gazdasági tevékenységéhez használták volna fel.

34 A Bíróság pontosította, hogy a „termékértékesítés” fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban el?írt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezék, mintha annak tulajdonosa lenne (lásd ebben az értelemben: 2015. október 22?i PPUH Stehcamp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Jöllehet a nemzeti bíróság feladata annak az eseti alapon való, az ügy tényállásának függvényében történ? meghatározása, hogy valamely dologra vonatkozó ügylet a dolog felett tulajdonosként való rendelkezési jog átruházásának min?sül?e (lásd ebben az értelemben: 2005. december 15?i Centralan Property ítélet, C-63/04, EU:C:2005:773, 63. pont), a Bíróság e tekintetben hasznos iránymutatásokat adhat e bíróság számára.

36 Meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó *sale and lease back* (visszlízing) ügyleteket egyrészt az adóalany által az alapügyben szóban forgó két pénzügyi intézet javára alapított örökhaszonbérleti jog, másrészt pedig e két pénzügyi intézet által az adóalany számára nyújtott ingatlanra vonatkozó pénzügyi lízing együttes és egyidejű biztosítása jellemzi.

37 Meg kell tehát határozni, hogy az alapügy összefüggésében úgy kell-e tekinteni az örökhaszonbérleti jog és az ingatlanra vonatkozó pénzügyi lízing biztosítását, mint amelyek elkülönülnek egymástól, vagy mint amelyek összekapcsolódnak egymással.

38 A Bíróság megállapította, hogy egységet képező ügyletnek tekinthető, amikor az adóalany két vagy több, az átlagos fogyasztó részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása érthetetlen lenne (2008. február 21-ii Part Service ítélet, C-425/06, EU:C:2008:108, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 A nemzeti bíróság feladata annak az értékelése, hogy a szerződéses formától függetlenül az általa vizsgált ismérvek egységes ügylet fennállására utalnak-e (2008. február 21-ii Part Service ítélet, C-425/06, EU:C:2008:108, 54. pont).

40 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy az alapügyben szóban forgó *sale and lease back* (visszlízing) ügyleteket a Mydibel likviditásának a növelésére irányuló tisztán pénzügyi ügyletek alkotják, és hogy az alapügyben szóban forgó ingatlanok ez utóbbi adóalany birtokában maradtak, aki azokat adóköteles tevékenységének folytatása érdekében megszakítás nélkül és tartósan használta. E körülmények, úgy tűnik, arra utalnak – fenntartva a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat szükségességét –, hogy ezen ügyletek mindegyike egységes ügyletet képez, mivel az alapügyben szóban forgó ingatlanokra vonatkozó örökhaszonbérleti jog alapítása elválaszthatatlan az ugyanezen ingatlanokra vonatkozó pénzügyi lízingtől.

41 Ebből következően – fenntartva a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat szükségességét – az alapügyben szóban forgó valamennyi *sale and lease back* (visszlízing) ügylet egységes ügyletet alkot. E körülmények között ezen ügyletek nem minősíthetők „termékértékesítésnek”, mivel az említett ügyleteket követően az alapügyben szóban forgó pénzügyi intézetekre átruházott jogok, nevezetesen az ingatlanokra vonatkozó pénzügyi lízingből fakadó, a Mydibelt megillető jogokkal korlátozott örökhaszonbérleti jogok nem jogosították fel a pénzügyi intézeteket arra, hogy az alapügyben szóban forgó ingatlanok felett úgy rendelkezzenek, mintha azok tulajdonosai lennének.

42 A fentiekre tekintettel és fenntartva a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat szükségességét, a héairányelv 187. és 188. cikke az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között nem írja elő az eredetileg levont hÉa korrekcióját.

43 E körülmények között az első kérdésre azt a választ kell adni – fenntartva, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell vizsgálnia a releváns tényeket és nemzeti jogszabályokat –, hogy a héairányelv 184., 185., 187. és 188. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok nem írnak elő az ingatlanra kivetett, eredetileg helyesen levont hÉa korrekciójára vonatkozó kötelezettséget abban az esetben, ha ezen ingatlanra vonatkozóan az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között héamentes *sale and lease back* (visszlízing) ügyletet kötöttek.

A második kérdésről

44 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a

héairányelv 184., 185., 187. és 188. cikkének olyan értelmezése, amely szerint e rendelkezések az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között az eredetileg levont héa korrekciójára vonatkozó kötelezettséget írnak el?, összeegyeztethet?e a héasemlegesség és az egyenl? bánásmód elvével.

45 Az els? kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdés kizárólag akkor merül fel, ha a kérdést el?terjeszt? bíróság a vizsgálatát követ?en azt állapítaná meg, hogy az alapügyben szóban forgó *sale and lease back* (visszlízing) ügyletek a héalevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k héabevallás benyújtását követ?, a héairányelv 185. cikke értelmében vett módosulásának vagy pedig az ezen irányelv 188. cikke értelmében vett termékértékesítésnek min?sülnek, és hogy ebb?l következ?en az alapügyben szóban forgó körülmények között eredetileg levont héa kiigazítására vonatkozó kötelezettség áll fenn.

46 Márpedig az eredetileg levont héa kiigazítására vonatkozó ilyen kötelezettség mindenképpen összeegyeztethet? a héasemlegesség és az egyenl? bánásmód elvével.

47 E tekintetben elegend? annak megállapítása, hogy e körülmények között azon adóalany helyzete, aki olyan ingatlan tekintetében köt ilyen héamentes ügyletet, amelynek tulajdonosa, a héa szempontjából nem összehasonlítható valamely olyan adóalany helyzetével, aki az el?zetesen felszámított héa levonására feljogosító munkálatok megvalósulásától kezd?d?en tulajdonosa megszakítás nélkül valamely ingatlanak.

48 E körülmények között a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 184., 185., 187. és 188. cikkének olyan értelmezése, amely szerint azok az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között az eredetileg levont héa korrekciójára vonatkozó kötelezettséget írnak el?, összeegyeztethet? a héasemlegesség és az egyenl? bánásmód elvével.

A költségekr?

49 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hetedik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **A 2009. december 22?i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 184., 185., 187. és 188. cikkét úgy kell értelmezni – fenntartva, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróságnak meg kell vizsgálnia a releváns tényeket és nemzeti jogszabályokat –, hogy azok nem írnak el? az ingatlanra kivetett, eredetileg helyesen levont hozzáadottérték?adó (héa) korrekciójára vonatkozó kötelezettséget abban az esetben, ha ezen ingatlanra vonatkozóan az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között héamentes *sale and lease back* (visszlízing) ügyletet kötöttek.**

2) **A 2009/162 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 184., 185., 187. és 188. cikkének olyan értelmezése, amely szerint azok az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között az eredetileg levont hozzáadottérték?adó (héa) korrekciójára vonatkozó kötelezettséget írnak el?, összeegyeztethet? a héasemlegesség és az egyenl? bánásmód elvével.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.