**ÁFA megosztás vegyes használatú termék és épület forgalomarányosan**

PAOLO MENGOZZI

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2015. november 25.(1)

**C-332/14. sz. ügy**

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR**

**kontra**

**Finanzamt Krefeld**

(a Bundesfinanzhof [szövetségi adóügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adózás – Hozzáadottérték-adó – Az előzetesen megfizetett adó levonásához való jog – Adóköteles ügyletekhez és adómentes ügyletekhez egyaránt felhasznált termékek és szolgáltatások – Épület kereskedelmi és lakhatási célú bérbeadása – A kereskedelmi célú bérlőkhöz rendelt, forgalmon alapuló adólevonási hányad kiszámítása – Az ilyen bérlőkhöz rendelt, az épület alapterületén alapuló hányad kiszámítását előíró nemzeti szabályozás – Visszaható hatály – Jogbiztonság – Jogos bizalom”

## I – **Bevezetés**

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel(2) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(3) (a továbbiakban: hatodik irányelv) 17., 19. és 20. cikkének értelmezésére, valamint a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvére vonatkozik.

2. E kérelmet a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, valamint a Finanzamt Krefeld (krefeldi adóhatóság) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya annak eldöntése, hogy melyik számítási módot kell alkalmazni a 2004. évre vonatkozó hozzáadottérték-adó (héa) levonási jogának a megállapítása során, valamint ezen adólevonásnak korrekciója egy vegyes használatú – azaz a levonási jog gyakorlására alapot adó és a levonási jog gyakorlására alapot nem adó ügyleteket egyaránt magában foglaló használatra szánt – épület felépítése és karbantartása esetében.

3. A jelen ügynek különösen ahhoz kell vezetnie, hogy a Bíróság több ponton tisztázza a BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689) hatályát, valamint annak a lehetőségét, hogy valamely tagállam jogszabály-módosítás következtében előírja az eredetileg levont héa korrekcióját a módosítás hatálybalépését megelőző évekre vonatkozóan, ideértve az épület azon részei vonatkozásában, amelyeknek rendeltetése nem tér el a kezdetben kijelölt rendeltetéstől.

4. Már most szeretnék rámutatni arra, hogy a BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689) alapján a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdéseket véleményem szerint viszonylag egyszerűen meg lehet válaszolni abban az értelemben, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdése, valamint 19. cikkének (1) bekezdése nem teszik lehetővé azt, hogy valamely tagállam rendszeresen és megkülönböztetés nélkül minden vegyes használatú termék és szolgáltatás vonatkozásában az előzetesen felszámított héa levonásához való jog terjedelmének olyan számítási módját részesítse előnyben, amely eltér a fent hivatkozott rendelkezések által előírt, forgalmon alapuló felosztási kritériumtól.

## II – **Jogi háttér**

### A – *Az uniós jog*

5. A hatodik irányelvnek „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” címet viselő 17. cikke ekként rendelkezik:

(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: fog értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[…]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a hozzáadottérték-adónak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető].

E levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell.

A tagállamok azonban a következőket tehetik:

[…]

c) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére [helyesen: összességének vagy egy részének rendeltetése szerint] alkalmazza;

[…]”

6. A hatodik irányelvnek „A levonható arányosított adó kiszámítása” című 19. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdése szerinti levonható arányosított adó a következő tört eredménye, amelynél:

– a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottérték-adó nélkül számított összege [helyesen: árbevételének összege] szerepel,

– a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételének], hozzáadottérték-adó nélkül számított összege szerepel.

[…]”

7. A hatodik irányelvnek „Az adólevonások módosítása” címet viselő 20. cikkének (1) és (2) bekezdése ekként rendelkezik:

„(1) Az eredetileg elszámolt adólevonás módosítása a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint történik, különös tekintettel amikor:

a) az elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt;

b) azon tényezők, amelyeket az adólevonás meghatározása során figyelembe vettek, a bevallás benyújtása után megváltoztak, különös tekintettel a meghiúsult vásárlások vagy kedvezmények esetén; […]

(2) A tárgyi eszközök esetén olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azon évet is, amelyben a javakat előállították vagy beszerezték. Az éves módosítás csak egyötödét érinti azon adónak, amely e javakat terheli. A módosítás a következő években az adólevonási jogosultság változásainak figyelembevételével történik, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy előállították.

Az előző albekezdéstől eltérően a tagállamok a módosítás alapjára megállapíthatnak egy olyan időszakot, amely öt teljes évből áll, és amely az eszközök első használatbavételével kezdődik.

A tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében a módosítási időszakot legfeljebb húsz évre meg lehet hosszabbítani.”

B – *A német jog*

8. A héára vonatkozó német szabályozás releváns rendelkezései a forgalmi adóról szóló 1999. évi törvényben (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999. I., 1270. o., a továbbiakban: a forgalmi adóról szóló törvény) találhatók.

9. A forgalmi adóról szóló törvénynek a „Termékértékesítés és más szolgáltatások mentesülése” címet viselő 4. cikke értelmében:

„Az 1. cikke (1) bekezdése 1. pontjának hatálya alá eső ügyletek közül adómentes:

[…]

12. a) az ingatlanok bérbeadása és haszonbérbe adása, [...]”

10. A forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke értelmében:

„(1) A vállalkozó az alábbi előzetesen felszámított adóösszegeket vonhatja le:

1. a vállalkozása számára más vállalkozók által teljesített termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után jog szerint fizetendő adót.

[…]

(2) Az előzetesen felszámított adó levonásából ki vannak zárva az azon termékértékesítés, termékimport és Közösségen belüli termékbeszerzés, valamint szolgáltatás után fizetett adók, amelyek esetében a terméket, illetve a szolgáltatást a vállalkozó a következő tevékenységekhez használja fel:

1. adómentes tevékenységek;

[…]

(4) Amennyiben a vállalkozó a vállalkozása számára értékesített, behozott vagy a Közösségen belül beszerzett terméket vagy általa igénybe vett szolgáltatást csak részben használja fel olyan tevékenységekhez, amelyek az előzetesen felszámított adó levonását kizárják, nem vonható le az előzetesen megfizetett adó összegének azon része, amelyik gazdaságilag e tevékenységekhez kapcsolódik. A vállalkozó a le nem vonható részösszeget ésszerű becslés alapján állapíthatja meg.”

11. Az adójogi reformról szóló 2003. évi törvény (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003. I., 2645. o.), amely 2004. január 1-jén lépett hatályba, az alábbi harmadik mondattal egészítette ki ezt a rendelkezést:

„Az előzetesen felszámított adó le nem vonható részösszegének az előzetesen felszámított adó levonását kizáró tevékenységek és az adólevonásra jogosító tevékenységek egymáshoz viszonyított aránya alapján történő megállapítása csak akkor megengedett, ha semmilyen más gazdasági kapcsolat megállapítása nem lehetséges.”

12. A jogalkotó által eszközölt e kiegészítés okai, amint az a fent említett törvényből kiderül, a következők:

„E rendelkezésnek a célja, hogy termékértékesítés vagy más szolgáltatásnyújtás esetében ésszerű felosztást biztosítson az előzetesen megfizetett adók vonatkozásában. Ez az új rendszer korlátozza a forgalmon alapuló felosztási kulcs mint egyetlen felosztási kritérium alkalmazását. E felosztási kulcs alkalmazása csupán akkor megengedett, ha semmilyen más gazdasági kapcsolat megállapítása nem lehetséges. E módosítás azért szükséges, mert a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) 2001. augusztus 17-i ítéletében [...] megállapította, hogy az előzetesen megfizetett adó összegének az utóbb elért forgalom alapján történő felosztása a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikkének (4) bekezdése szerinti ésszerű becslésnek minősül. Mindazonáltal a forgalmon alapuló felosztási kritérium általános felosztási kritériumként történő alkalmazása, többek között a vegyes használatú épületek felépítése esetén, pontatlan felosztáshoz vezetne; [...] Márpedig a hatodik irányelv nem írja kötelezően elő a forgalmon alapuló felosztási kritérium általános felosztási kritériumként történő alkalmazását. Egy ilyen »hányad« alkalmazása [...] nem kötelező a tagállamok számára, mivel azok a 17. cikk (5) bekezdésének harmadik albekezdése értelmében meghatározhatnak az e rendszertől eltérő felosztási kritériumokat. Egy épület megszerzése esetén az előzetesen megfizetett adó felosztása a befektetési érték és a forgalmi érték egymáshoz viszonyított aránya alapján szintén lehetséges [...].”

13. A forgalmi adóról szóló törvénynek „Az előzetesen megfizetett adó módosítása” címet viselő 15a. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) Amikor azon tényezők, amelyeket az eredeti adólevonás összegének meghatározása során figyelembe vettek, megváltoznak az ügyletek céljára csak egy alkalommal használt tárgyi eszközök első használatbavételét követő öt éven belül, az e módosításoknak megfelelő visszatérítést minden naptári évben végre kell hajtani azon adók levonásának módosítása útján, amelyek a beszerzési vagy előállítási költségeket terhelték. Ami az ingatlanokat – beleértve lényeges alkotóelemeiket is –, az ingatlanokra vonatkozó polgári jogi rendelkezések által szabályozott módosításokat, valamint az idegen telken álló épületeket illeti, az ötéves határidőt egy tízéves határidő váltja fel.

(2) Az (1) bekezdésben előírt korrekció céljából a korrekció minden egyes naptári éve tekintetében az e bekezdés első mondatában említett esetekben a tárgyi eszközt terhelő, előzetesen megfizetett adó összegének az egyötöd részét, a második mondatban említett esetekben pedig annak az egytized részét kell alapul venni […].”

## III – **Az alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás**

14. 1999 és 2004 között a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, egy építési vállalat a tulajdonában álló telken lebontott egy régi épületet, és egy lakó- és üzletház célú épület építésébe kezdett. Ezen épület felépítése 2004-ben befejeződött; az épület hat lakó- és kereskedelmi egységből, valamint tíz mélygarázshelyből áll. Egyes egységeket és mélygarázshelyeket 2002 októbere óta bérbe adnak.

15. Az 1999 és 2003 közötti évekre kiterjedő időszakra vonatkozóan a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR egy olyan felosztási kritérium alapján számította ki a lebontási és építési munkálatokra vonatkozóan felszámított héa utáni adólevonási jogát, amely a (héaköteles) kereskedelmi egységek bérbeadásából származó, valamint a (héamentes) más bérbeadási ügyletekből származó várható forgalom között fennálló arányon alapul (a továbbiakban: forgalmon alapuló felosztási kritérium). E felosztási kritérium alapján a

levonható héa összege 78,15% volt. A 2001. és 2002. üzleti évekre vonatkozóan levonható héa összegével kapcsolatban előterjesztett két fellebbezés nyomán a krefeldi adóhatóság jóváhagyta e felosztási kritérium alkalmazását.

16. 2004-ben az épület egyes részei, amelyeket eredetileg héaköteles használatra szántak, héamentes módon kerültek bérbeadásra. Annak érdekében, hogy kiigazítsa az előzetesen elszámolt levonásokat, a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR a 2004. évi bevallásában egy kompenzációs összeget számított ki a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazásával. Összességében a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR számára visszatérítendő héa összege körülbelül 3500 euró lett volna.

17. A krefeldi adóhatóság azzal az indokkal utasította el e számítási módot, hogy a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdése harmadik mondatának hatálybalépését követően a forgalmon alapuló felosztási kritérium csak abban az esetben alkalmazható, ha semmilyen más, a vegyes használatú termékekre és szolgáltatásokra irányadó beszámítási módszer alkalmazása nem lehetséges. Tekintettel arra, hogy a valamely épület lebontása vagy felépítése céljára felhasznált termékek és igénybe vett szolgáltatások adóterhét pontosabban meg lehet határozni az üzlethelyiségek és a lakóegységek (négyzetméterben kifejezett) alapterülete közötti különbség megállapításával (a továbbiakban: területen alapuló felosztási kritérium), a krefeldi adóhatóság szerint a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR-nek ezt a felosztási kritériumot kellett volna alkalmaznia. Ennek következtében az említett adóhatóság az 1999–2004. közötti időszak vonatkozásában előzetesen felszámított héa összegét a különböző üzlethelyiségek és lakóegységek felépítésének költségei alapján osztotta fel, és minden helyiségre – ideértve azon helyiségeket is, amelyeknek a tényleges rendeltetése nem tért el az eredendően meghatározottól – egy korrekciós összeget számított ki a területen alapuló felosztási kritérium alkalmazásával. A krefeldi adóhatóság 38,74%-ban állapította meg az adólevonási százalékot, amely megfelelt az épület adókötelesen bérbe adott helyiségei összes alapterületének, és a 2004. évre vonatkozóan a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR számára 950 euró összegű héa visszatérítését rendelte el.

18. A Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi adóügyi bíróság) részben megsemmisítette ezt a módosított adómegállapító határozatot azzal az indokolással, hogy a területen alapuló felosztási kritérium csak azon héa vonatkozásában alkalmazható, amely 2004-től kezdődően a szóban forgó épület karbantartásának költségeit terheli. Következésképpen a Finanzgericht Hamburg valamivel több mint 1700 euró összegben állapította meg a héa összegét, amelyet a 2004. évre vonatkozóan a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR számára vissza kell téríteni.

19. Az ítélettel szemben az alapügy mindkét fele felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) elé.

20. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a jogvita elsősorban a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének a BLC Baumarkt ítéletben (C-511/10, EU:C:2012:689) a Bíróság által adott értelmezésével kapcsolatban vet fel kérdéseket.

21. Ez a bíróság először is rámutat arra, hogy az Armbrecht-ügyben (C-291/92, EU:C:1995:304) a Bíróság az ítélet 21. pontjában úgy határozott, hogy „[az eladási árnak] az üzleti tevékenység céljára használt rész és az adóalany magáncélú használatára fenntartott

rész közötti megosztás[át] a megszerzés évében az üzleti célú és magáncélú használat aránya, és nem a területi megosztás alapján kell elvégezni”.

22. Az e megoldásból származó következtetéseket levonva a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) egy 2001. augusztus 17-i ítéletében úgy határozott, hogy „[a]mennyiben egy [...] »vegyes« használatú épület megszerzésére vagy felépítésére [...] kerül sor, az előzetesen felszámított adó összegének felosztása nem lehetséges sem a »beruházáson alapuló felosztási kritérium« [... ], sem egy területi (»földrajzi«) kapcsolatot kifejező elem alkalmazásával; ezzel szemben az egész épület adómentes és adóköteles ügyletekhez való használatának »százalékos« felosztására kell támaszkodni [...]”.

23. Ezen ítéletet követően a német adóhatóság részben módosította a korábbi gyakorlatát és különbséget tett aszerint, hogy a szóban forgó héa az adott épület megszerzésének vagy felépítésének költségeihez, illetve az épület használatának, fenntartásának és/vagy karbantartásának a költségeihez kapcsolódik-e. Az első esetben a német adóhatóság az adólevonás mértékét az épület azon részének arányában számítja ki, amelyet adóköteles ügyletek céljára használnak. A második esetben az adólevonás mértékét továbbra is az épület azon részének arányában számítják ki, amely után héafizetési kötelezettség keletkezik, és a felosztási kritériumot csak arra alkalmazzák, hogy megállapítsák az adólevonási jog terjedelmét azon értékesítések vagy szolgáltatások után megfizetett héa vonatkozásában, amelyeket nem lehet az épület valamely pontosan meghatározott részéhez kötni, vagy amelyek a közös használatú helyiségekhez kapcsolódnak.

24. Ebben az összefüggésben merült fel a kérdést előterjesztő bíróságban a kérdés, hogy vajon a BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689) nem kérdőjelezi-e meg a fennálló adóztatási gyakorlatot.

25. Egyrészt e bíróság megállapítja, hogy ebben az ítéletben a Bíróság úgy határozott, hogy csak abban az esetben lehet a hatodik irányelvben szereplő, a forgalmon alapuló felosztási kritériumtól eltérő, azaz a vegyes használatú termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóbeszámítási módszert alkalmazni, ha ez a módszer nem a vegyes használat eseteinek összességére alkalmazandó, és ha e módszer alkalmazása az adólevonási jog pontosabb megállapításához vezet. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a Bíróság úgy határozott, hogy a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondata nem felel meg a hatodik irányelvnek, amennyiben a vegyes használatú termékek vonatkozásában az adólevonásra egy olyan számítási rendszert alkalmaz, amely általános jelleggel eltér a forgalmon alapuló felosztási kritériumtól. Mindazonáltal azon a feltételt illetően, amely szerint az alkalmazott módszernek a végrehajtandó adólevonás pontosabb felosztását kell biztosítania, a kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy a jelen ügyben a feltétel teljesül, mivel a területen alapuló felosztási kritérium alkalmazása általában pontosabb eredményhez vezet, mint a forgalmon alapuló felosztási kritérium. Ebből következik, hogy a német hatóságok és bíróságok által az Armbrecht-ítélet (C-291/92, EU:C:1995:304) kihirdetése előtt alkalmazott módszert – amely alapján megállapításra kerül, hogy az épület mely részét terheli héafizetési kötelezettség és a felosztási kritériumot csupán az épület azon részeire vonatkozó fennmaradó összegekre kell alkalmazni, amelyeket ténylegesen érint a vegyes használat – előnyben kellene részesíteni, mivel az pontosabb eredményekhez vezet, mint a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazása.

26. Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a BLC Baumarkt ítéletben (C-511/10, EU:C:2012:689, 19. pont) a Bíróság kimondta, hogy a tagállamok azon

lehetősége, hogy a vegyes használatú termékek és szolgáltatások betudására vonatkozóan a hatodik irányelvben meghatározott módszertől eltérő megoldást alkalmazzanak, csak „valamely adott ügylet – mint például vegyes használatú épület felépítése” – esetén áll fenn. Következtetésképpen a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy ugyanazt, azaz a területen alapuló felosztási kritériumra alapozott módszert kell alkalmazni azon héaösszegek esetében, amelyeket egy épület felépítése vagy megszerzése, valamint az épület használata, fenntartása vagy karbantartása során felmerülő költségek esetében számítottak fel, és felteszi a kérdést, hogy vajon a rendszerek ilyen kialakítása megfelel-e a hivatkozott ítéletnek.

27. Másodsorban a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy bár a Bíróságnak már lehetősége adódott kimondani, hogy egy jogszabály-módosítás egyes adólevonások kötelező korrekcióját vonhatja maga után, eddig csupán azon jogszabály-módosításokról határozott, amelyek magának az adólevonási jognak a fennállását érintették. E feltételek mellett kétséges, hogy a hatodik irányelv 20. cikke lehetővé teszi-e valamely tagállam számára, hogy az adóalanyoktól a héa korrekcióját követelje meg a vegyes használatú termékeket és szolgáltatásokat érintő beszámítási módszereknek az e tagállam általi módosítása esetén, így abban az esetben, ha az adóalany továbbra is az eredeti szándékának megfelelően adóköteles tevékenységekhez használta az épület részeit, továbbá nem követett el pontatlanságokat az eredetileg elszámolt levonások kiszámítása során, és nem is tett szert indokolatlan előnyre az eredetileg elszámolt levonásokból.

28. Harmadsorban a kérdést előterjesztő bíróság felteszi a kérdést, hogy az alapügyre jellemző körülmények között a bizalomvédelem és a jogbiztonság elveivel nem ellentétes-e a héakorrekció végrehajtása. E bíróság ugyanis megállapítja, hogy először is a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdése harmadik mondatának szövegezése nem elég pontos amiatt, hogy a vegyes használatú termékekre és szolgáltatásokra vonatkozóan minden esetben kivételt biztosít a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében szereplő általános szabály alól. Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy a hatáskörrel rendelkező hatóságok és bíróságok – egyes időszakok vonatkozásában – korábban jóváhagyták a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR által a vegyes használatú termékek és szolgáltatások esetében alkalmazott beszámítási módszert. Harmadrészt a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a nemzeti jogszabály nem tartalmaz olyan kifejezett rendelkezést, amely előírná, hogy a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdése harmadik mondatának hatálybalépése a héakorrekció végrehajtását vonná maga után, valamint hogy a nemzeti jogszabály nem tartalmaz átmeneti rendelkezéseket. Végül a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy a vegyes használatú termékek és szolgáltatások beszámítási módszerének módosítása nem kötelező jellegű, hiszen a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazását még mindig a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikkének (4) bekezdése szerinti ésszerű becslésként ismerik el, annak ellenére, hogy 2004. január 1-je óta ezt a felosztási kritériumot csupán másodlagosan alkalmazzák.

29. E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az Európai Unió Bírósága megállapította, hogy a [hatodik irányelv] 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a valamely adott ügylettel – mint például vegyes használatú épület felépítésével – összefüggésben előzetesen felszámított héa levonási hányadának kiszámítása során ezen irányelv 19. cikkének (1) bekezdésében szereplő, a forgalom arányától eltérő felosztási

kritériumot részesítsenek előnyben, feltéve hogy a választott módszer az említett levonási hányad pontosabb megállapítását biztosítja (BLC Baumarkt ítélet [C-511/10, EU:C:2012:689]).

a) Az előzetesen megfizetett héa levonható összegének pontosabb megállapítása céljából először az épület használatával összefüggő (adóköteles vagy adómentes) ügyletekhez kell-e sorolni egy vegyes használatú épület beszerzése vagy felépítése esetén azokat az igénybe vett szolgáltatásokat, amelyek adóalapja a beszerzési vagy előállítási költségekhez tartozik, és csak az ezt követően fennmaradó előzetesen felszámított héát kell felosztani a területen vagy a forgalmon alapuló módszerrel?

b) A vegyes használatú épület használatával, fenntartásával vagy karbantartásával összefüggésben igénybe vett szolgáltatások után előzetesen megfizetett héára is vonatkoznak-e az Európai Unió Bírósága által a BLC Baumarkt ítéletben (C-511/10, EU:C:2012:689) lefektetett elvek és az előző kérdésre adandó válasz?

2) Úgy kell-e értelmezni a [hatodik irányelv] 20. cikkét, hogy az eredetileg elszámolt adólevonás e rendelkezésben előírt korrekciója olyan tényállásra is alkalmazandó, amelyben az adóalany a vegyes használatú épület felépítéséért előzetesen megfizetett héát felosztotta az ezen irányelv 19. cikkének (1) bekezdésében szereplő és a nemzeti jog által megengedett, forgalmon alapuló módszerrel, és valamely tagállam utólag a módosítási időszak alatt főszabályként más felosztási kritériumot részesít előnyben?

3) Az előző kérdésre adandó igenlő válasz esetén: kizárja-e a jogbiztonság és a bizalomvédelem elve a [hatodik irányelv] 20. cikkének alkalmazását, ha a tagállam az előzőekben ismertetett jellegű esetek tekintetében sem az előzetesen megfizetett héa korrekciójáról nem rendelkezik kifejezetten, sem átmeneti szabályozást nem alkot, és ha az adóalany által alkalmazott, a forgalmon alapuló módszer szerinti héafelosztást a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) általánosságban megfelelőnek ismerte el?”

30. E kérdésekre vonatkozóan a német kormány, az Egyesült Királyság Kormánya és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő. Ezen érdekelt feleket a 2015. július 9-i tárgyaláson is meghallgatták.

## IV – **Elemzés**

### A – *Előzetes megfontolások*

31. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében pontosításokat kér a BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689) hatályát illetően az adólevonás azon számítási módja tekintetében, amely egyrészt egy úgynevezett „vegyes használatú” – vagyis adólevonási jogot eredményező (így például az épület egyes helyiségeire megkötött kereskedelmi bérletek) és adólevonási jogot nem eredményező (így például a lakáscélú bérletek) ügyletekre egyaránt használt – épület beszerzésével és felépítésével kapcsolatban felmerülő költségeket érinti (az első kérdés a) pontja), másrészt ennek az épületnek a használati és karbantartási költségeit érinti (az első kérdés b) pontja). Ez a kérdés lényegében a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének értelmezésére irányul.

32. Második és harmadik kérdésével – amelyeket álláspontom szerint együtt érdemes vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság azon korlátok iránt érdeklődik, amelyeket a hatodik

irányelv 20. cikkének (2) bekezdése, illetve a jogbiztonság és a bizalomvédelem elve támaszt valamely tagállam azon jogával szemben, hogy a héalevonás számítási módját megváltoztató jogszabály-módosítás következtében az adóalanyoktól az e módosítás hatálybalépését megelőzően elszámolt levonásokra vonatkozóan héakorrekciót követeljen meg.

33. Bár ezek a kérdések elsősorban egy – az alapeljárásban szóban forgó – vegyes használatú épület adójogi bánásmódjára irányulnak, érdemes felhívni a figyelmet arra, hogy – amint az az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indoklásából és az érdekelt felek észrevételeiből is kitűnik – a jelen ügy bizonyos kétségeket vet fel egy nemzeti szabálynak, így a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikkének (4) bekezdése 2004. január 1-jén hatályba lépett harmadik mondatának mind a hatodik irányelv 17. cikkének (4) bekezdésével való összeegyeztethetőségét illetően, mind a jogbiztonság és a bizalomvédelem elve tekintetében.

34. Ezen kétségek bizonyos fokig megegyeznek azokkal, amelyek a BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689) alapjául szolgáló ügyben merültek fel, amely során az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet szintén a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) terjesztette elő hasonló körülmények között. Ez az ügy – amely kifejezetten az adólevonás számítási módjait vizsgálta egy vegyes használatú épület építési költségei esetén – ugyanis szintén a vegyes használatú termékekre és szolgáltatásokra irányadó adólevonás számítási módjának a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondata útján bevezetett jogszabály-módosításhoz kapcsolódott, amely rendelkezés a forgalmon alapuló felosztási kritériumot „határozottan alárendelt helyzetbe”(4) sorolta, annak ellenére, hogy a hatodik irányelv rendelkezései és célkitűzései alapján – amint arra a későbbiekben részletesen ki fogok térni – elvben ezt a felosztási kritériumot kell előnyben részesíteni.

35. A BLC Baumarkt ítéletben (C-511/10, EU:C:2012:689, 17. és 18. pont) a Bíróság ugyan úgy határozott, hogy „az a tény, hogy valamely tagállam elfogadhat olyan jogszabályokat, mint amelyeket a kérdést előterjesztő bíróság bemutat, amely jogszabályok általában eltérnek a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első és a második albekezdésében és a hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdésében előírt szabályoktól, ellentétes az utóbbi irányelvvel”, pontosítva, hogy „[e]z az értelmezés megfelel a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdése céljának is, amely rendelkezéseit meghatározott esetekre kell alkalmazni [...]”.

36. Mindazonáltal sem a német kormány, sem – úgy tűnik – a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) nem vont le következtetéseket ebből a megállapításból, amely kifejezetten a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdése harmadik mondatának a német jogalkotó által történő elfogadásához kapcsolódik, és amely rendelkezés alkalmazását ismételten vitatják az alapügyben.

37. Mindemellett, amint azt a későbbiekben kifejtem, a Bíróságnak a BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689) 17–19. pontjában kifejtett álláspontjából az következik, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság megsértette a hatodik irányelv releváns rendelkezéseit, ami pedig azt eredményezi, hogy a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondatára magánszemélyekkel szemben nem lehet hivatkozni. Ez a következmény ennélfogva nagyrészt feleslegessé teszi a kérdést előterjesztő bíróság által feltett egyes kérdésekre való válaszadást, így ezeket a kérdéseket a későbbiekben csupán másodlagosan fogom részletesen megvizsgálni.

B – *Elsődlegesen a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének és 19. cikke (1) bekezdésének értelmezéséről, és a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdése harmadik mondatának érvényesíthetetlenségéről*

38. A héát – amely teljes mértékben a végső fogyasztót terheli – a termelés és forgalmazás minden szakaszában a semlegesség jellemzi. A végső fogyasztóig a termelési és forgalmazási folyamatban részt vevő adóalanyok befizetik az adóhatóságnak azon héaösszegeket, amelyeket megrendelőiknek kiszámláztak (áthárított héa), levonva ebből azon héaösszegeket, amelyeket szállítóiknak megfizettek (előzetesen felszámított, levonható héa).

39. A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése értelmében az adóalany, amennyiben adóköteles tevékenységek folytatásához termékeket és szolgáltatásokat szerez be, jogosult levonni a termékek és szolgáltatások beszerzését terhelő héa összegét. Ahogyan arra a Bíróság ismételten rámutatott, az adólevonási jog, amelyet az adóköteles beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében haladéktalanul gyakorolni kell, a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható.(5)

40. Mindazonáltal nehézségek merülhetnek fel az úgynevezett „vegyes használatú” termékek vagy szolgáltatások esetében, amikor az adóalany, miután gazdasági tevékenysége keretében szerzett be termékeket, vagy vett igénybe szolgáltatásokat, azokat részben adóköteles ügyletei céljára, részben más célra használja fel.

41. Amint azt már korábban is volt lehetőségem kifejteni, a hatodik irányelv vegyes használatra vonatkozó rendelkezéseit két csoportba lehet sorolni.(6)

42. A jelen ügy azonban csak az egyik kategóriát érinti. Ez az a kategória, amelybe a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése tartozik.(7)

43. Az e rendelkezéssel előírt rendszer a kizárólag az értékesítési gazdasági tevékenységekhez kapcsolódó költségeket terhelő, előzetesen felszámított héára vonatkozik, megosztva azt az adóköteles, így adólevonásra jogosító, valamint az adólevonásra nem jogosító adómentes tevékenységek között.(8) Ugyanez a helyzet – amint az az alapügyben is előfordul – azon költségekkel, amelyek egy olyan épület bérbeadásához kapcsolódnak, amelyet egyszerre használnak kereskedelmi (adóköteles) és lakhatási (adómentes) célra.

44. Ilyen esetben a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése első albekezdésének megfelelően, adólevonás csak a héának az előbbi adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető.(9)

45. A levonható adót a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében az ugyanazon irányelv 19. cikke (1) bekezdésének megfelelően meghatározott levonási hányad,(10) azaz a forgalmon alapuló felosztási kritérium alapján kell kiszámítani.

46. Ugyanakkor, amint azt a Bíróság megállapította, a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének az „azonban” kifejezést tartalmazó harmadik albekezdése engedélyezi az említett cikk első és második albekezdésében előírt szabálytól való eltérést.(11)

47. E cikk ugyanis lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az adólevonás meghatározására vonatkozó, a harmadik albekezdésben felsorolt egyéb módszerek valamelyikét használják, így többek között annak lehetőségét, hogy a tagállamok

„engedélyez[zék] vagy kötelezővé te[gyék], hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességének vagy egy részének rendeltetése szerint alkalmazza” (a 17. cikk (5) bekezdése harmadik albekezdésének c) pontja), ami a Bíróság szerint a vegyes használatú épületek helyiségeinek alapterületén alapuló felosztási kritériumot is magában foglalja.(12)

48. A hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését azonban az említett cikk első és második albekezdésétől eltérő rendelkezésnek kell tekinteni.(13)

49. A tagállamok az e rendelkezés által számukra biztosított lehetőség kihasználása során kötelesek tiszteletben tartani a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése első albekezdésének hatékony érvényesülését, az irányelv célját és szerkezetét, valamint a közös héarendszer alapjául szolgáló elveket, különösen az adósemlegesség és az arányosság elvét.(14)

50. A forgalmon alapuló héalevonási számítási módtól eltérő számítási mód elfogadására irányuló tagállami hatáskör tehát korlátozott.

51. Amint többek között a BLC Baumarkt ítéletből (C-511/10, EU:C:2012:689) és a Banco Mais ítéletből (C-183/13, EU:C:2014:2056) következik, úgy tűnik, hogy a tagállamok részére biztosított lehetőség kihasználása két együttes feltétel teljesüléséhez kötött.

52. Először is a tagállamnak a forgalmon alapuló módszertől eltérő számítási módot „valamely adott ügylet”(15) vonatkozásában, vagy legalábbis „meghatározott esetekre”(16), vagy abból a célból kell választania, hogy figyelembe vegyék az adóalany „tevékenységének különleges jellemzőit”(17). Más szóval és mindenesetre, az alternatív számítási módot nem lehet úgy előírni, mint a forgalmon alapuló számítási módszer alóli általános kivételt.(18)

53. Másodszor a választott alternatív módszernek biztosítania kell az előzetesen felszámított héa levonásához való jog terjedelmének a forgalmon alapuló módszerhez viszonyított „pontosabb”(19) megállapítását.(20)

54. A Bíróság által a BLC Baumarkt ítéletben (C-511/10, EU:C:2012:689) követett érvelésben úgy tűnik, hogy e két feltétel konkretizálja a hatodik irányelv szándékának, célkitűzéseinek és alapelveinek a tiszteletben tartását; e feltételek teszik lehetővé ugyanis a semlegesség elve tiszteletben tartásának biztosítását, valamint nagyobb pontosság elérését a levonási jog terjedelmének kiszámítása során minden olyan esetben, amelyben erre sor kerül, anélkül, hogy kiforgatná a héalevonás kiszámításának alapját képező azon rendszert, amely a forgalmon alapuló felosztási kritérium elvi elsődlegességén alapul.(21)

55. Álláspontom szerint egy tagállam csak e feltételek tiszteletben tartása esetén választhat egy, a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének c) pontja szerinti, a forgalmon alapuló számítási módszertől eltérő, a vegyes használatú termékek és szolgáltatások után járó adólevonási jog terjedelmét meghatározó számítási módot.

56. Bár a kérdést előterjesztő bíróság a hivatkozott feltételek közül az elsőnek szentel néhány észrevételt, nem intézett közvetlen kérdést a Bírósághoz azzal kapcsolatban, hogy milyen következtetéseket lehet levonni abból, hogy – amint az a BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689) 17–19. pontjában megállapításra került – a Németországi Szövetségi Köztársaság nem tett eleget ennek a feltételnek.

57. Pontosabban, egyrészről a kérdést előterjesztő bíróság csupán a vegyes használatú épület fenntartási és karbantartási költségeit érintő adólevonási jog számításának szemszögéből teszi fel azt a kérdést, hogy abban az esetben, ha az adó levonására az említett költségek esetén a forgalmon alapuló felosztási kritériumtól eltérő számítási módszert lehet alkalmazni – hasonlóan az épület építési költségeire alkalmazandó módszerhez, amelyről a BLC Baumarkt ügyben (C-511/10, EU:C:2012:689) szó volt –, e kiterjesztés továbbra is megfelel-e annak a feltételnek, miszerint ezt az eltérő számítási módszert „valamely adott ügylet vonatkozásában” kell alkalmazni.

58. Másrészt, bár igaz, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság elé terjesztett harmadik kérdésével kapcsolatban megállapítja, hogy a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdése harmadik mondatának szövegezése túl általános jellegű, az ezzel kapcsolatos kérdései a jogbiztonság elvének tiszteletben tartására korlátozódnak, feltételezve, hogy e rendelkezés egy implicit és visszaható hatályú korrekciós szabályt tartalmaz az adóalany által eredetileg elszámolt héalevonás korrekciójával kapcsolatban.

59. Ezzel szemben a kérdést előterjesztő bíróság nem kér semmiféle pontosítást azon körülmény vonatkozásában, miszerint a Németországi Szövetségi Köztársaság a BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689) kihirdetését követően változatlanul hatályban tartotta a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdése harmadik mondatában foglalt rendelkezéseket, valamint az e rendelkezés alapján a forgalmon alapuló felosztási kritérium nyilvánvalóan másodlagos jellegét.

60. Más szóval úgy tűnik, mintha a kérdést előterjesztő bíróság úgy értelmezné a BLC Baumarkt ítéletet (C-511/10, EU:C:2012:689), eltekintve a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdése harmadik mondatának általános megfogalmazásától, „mintha” a Bíróság felhatalmazta volna a német jogalkotót arra, hogy előnyben részesítsen egy, a forgalmon alapuló felosztási kritériumtól eltérő számítási módszert anélkül, hogy az alkalmazandó alternatív számítási módszer pontosabb jellegén túlmenően más feltételt támasztott volna.

61. Való igaz, hogy a BLC Baumarkt ítéletet (C-511/10, EU:C:2012:689) bizonyos fokú kétértelműség jellemzi.

62. Abból a szempontból, ami a jelen szakaszban releváns, ki kell emelni, hogy amíg ezen ítélet rendelkező része rögzíti, hogy a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy valamely adott ügylettel, például a vegyes használatú épület felépítésével összefüggésben a forgalmon alapuló módszertől eltérő felosztási kritériumot részesítsenek előnyben, „feltéve hogy a választott módszer [a] [...] levonási hányad pontosabb megállapítását biztosítja”, ezt az ítélet 19. pontja kiegészíti azzal, hogy e felhatalmazás „a közös héarendszer alapjául szolgáló elveket tiszteletben tartva” gyakorolható.

63. Az ítélet 16–18. pontjára tekintettel úgy tűnik, hogy ez a pontosítás a héalevonás számítási módszerének alapját képező rendszer tiszteletben tartását írja elő, amely rendszer alapja, hogy vegyes használat esetén a forgalmon alapuló felosztási kritérium főszabály szerint elsőbbséget élvez, de legalábbis semmilyen esetben sem tölthet be tisztán másodlagos szerepet; ennek ellenére e másodlagos szerep olvasható ki a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondatából.

64. A forgalmon alapuló kritérium „végső, másodlagos választási lehetőség[ként]”(22) való kezelése – amint azt a német jogalkotó is tette – olyan esetben, amikor minden más adóbeszámítási módszert az érintett vegyes használatú ügyletek megkülönböztetése nélkül kimerítettek, azt jelenti, hogy figyelmen kívül hagyják a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdésében foglalt általános szabályt, valamint „a hatodik irányelvnek az annak tizenkettedik preambulumbekezdésében kimondott céljait, amely szerint a levonási hányadot hasonló módon kell kiszámítani valamennyi tagállamban”(23).

65. Kétségtelen, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének c) pontja rögzíti, hogy a tagállamok „engedélyez[hetik] vagy kötelezővé te[hetik], hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességének vagy egy részének rendeltetése szerint alkalmazza”.

66. A hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése első albekezdése hatékony érvényesüléstől való megfosztásának az elkerülése érdekében e felhatalmazás azonban nem jelenti azt, hogy a héalevonás kiszámítását *minden* vegyes használatú termék és szolgáltatás tényleges rendeltetése alapján kellene végrehajtani. A hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdése c) pontjának célja egyszerűen csak annak lehetővé tétele, amint azt lényegében az Egyesült Királyság Kormánya is kifejtette az írásbeli észrevételeiben, hogy a tényleges rendeltetés szerinti módszer alkalmazása vonatkozhasson olyan termékre vagy szolgáltatásra, amelyet összességében vagy csupán egy részében az értékesítési ügyletek során történő eltérő használata alapján határoztak meg.

67. A hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének c) pontjában adott felhatalmazás tehát, álláspontom szerint, az érintett ügyleteknek a tagállam általi egyértelmű és pontos előzetes kiválasztását feltételezi. Márpedig a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondata megkülönböztetés nélkül alkalmazandó minden vegyes használatú termékre és szolgáltatásra, és általánosságban írja elő azt, hogy a forgalmon alapuló felosztási kritérium „csak akkor megengedett, ha semmilyen más gazdasági kapcsolat megállapítása nem lehetséges”, minden további pontosítást mellőzve, és ezáltal megsértve – amint arra a Bizottság is helyesen rámutatott – a hatodik irányelvet.

68. A német kormány szerint a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) egy 2014. május 7-i ítélet óta a hatodik irányelvnek megfelelően értelmezi a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondatát, abban az értelemben, hogy a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazását azokban az esetekben teszik lehetővé, amikor semmilyen más *pontosabb* gazdasági kapcsolat megállapítása nem lehetséges.

69. Való igaz, hogy az ennek megfelelő értelmezés azon alternatív beszámítási módszerekre korlátozza a kört, amelyek pontosabb eredményt biztosítanak, mint amely a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazásával érhető el.

70. Mindazonáltal az ilyen értelmezés csupán a BLC Baumarkt ítélkezési gyakorlat (C-511/10, EU:C:2012:689) által lefektetett második feltétel teljesítését célozza. Ezzel szemben ezen értelmezés nem enyhíti a forgalmon alapuló felosztási kritérium másodlagos jellegét, amely a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondatából ered. Egy ilyenfajta másodlagos jelleg szemben áll az ezen ítélet által támasztott első feltétellel, amely szerint a hivatkozott felosztási kritériumnak elsőbbséget kell élveznie, kivéve ha valamely tagállam – a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik

albekezdését alkalmazva – eltérő és egyértelmű választása alapján egy másik adólevonási módszert alkalmaz.

71. Mivel különösen nehéznek tűnik összehangolni a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdését és a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondatát az összhangban álló értelmezés módszere útján – amit azonban a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie(24) –, e bíróság feladata tehát, hogy biztosítása a hivatkozott rendelkezések közül az első teljes érvényesülését, és saját hatáskörében eltekintsen a második alkalmazásától.(25)

72. Ennek az a következménye, hogy addig, ameddig a nemzeti jogalkotó nem pontosította kétértelműségek nélkül a vegyes használatú termékek és szolgáltatások eseteinek körét, amelyekre a tényleges rendeltetés módszere alkalmazandó, és amennyiben ez a módszer nem biztosít pontosabb eredményt, addig az alapügy felperese által a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése első albekezdésének, valamint 19. cikke (1) bekezdésének világos és feltétlen rendelkezései alapján alkalmazott, a forgalmon alapuló felosztási kritériumra hivatkozni kell tudni a német adóhatóságokkal szemben.

73. Más szóval, álláspontom szerint, figyelemmel arra, hogy a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondata összeegyeztethetetlen a hatodik irányelvvel, úgy kell tekinteni, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság nem megfelelően gyakorolta a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése által biztosított lehetőséget; ennek következtében e tagállamban kizárólag a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazandó.

74. E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett, a forgalmon alapuló felosztási kritériumot helyettesítő és az adólevonási jog terjedelmét meghatározó számítási módszer alkalmazásával kapcsolatos kérdések a továbbiakban nem merülnek fel, hiszen a forgalmon alapuló felosztási kritériumot kell alkalmazni minden vegyes felhasználási esetben, akármilyen költségek is merültek fel előzetesen. Ezenkívül nyilvánvaló, hogy a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdése harmadik mondatának hatálybalépése címén nem szükséges az előzetesen felszámított héa összegét korrigálni, ugyanis e rendelkezés alkalmazása nem érvényesíthető az alapügy felperesével szemben.

75. Azt javasolom tehát, hogy a Bíróság úgy határozzon, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdését, valamint 19. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azok nem teszik lehetővé a tagállam részére, hogy rendszeresen és megkülönböztetés nélkül, minden vegyes használatú termék és szolgáltatás vonatkozásában előnyben részesítsen minden olyan, az előzetesen felszámított héa levonásához való jog terjedelmét meghatározó számítási módszert, amely eltér az említett rendelkezések értelmében elsődlegesen alkalmazandó, a forgalmon alapuló felosztási kritériumtól. Azon ügylet vagy ügyletek egyértelmű meghatározásának hiányában, amelyre vagy amelyekre az alternatív számítási módszerek alkalmazandók, amelyeknek ezen túlmenően a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazása által eredményezettnél pontosabb eredményt kell biztosítaniuk, az érintett tagállam ezeket az alternatív módszereket nem érvényesítheti az adóalanyokkal szemben.

76. Arra az esetre, ha a Bíróság nem fogadná el a fenti elemzést és az általam javasolt választ, másodlagosan megvizsgálom a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett három kérdést.

C – *Másodlagosan, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről*

77. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy a vegyes használatú épület esetén előzetesen felszámított héát az épület használatával összefüggő, adóköteles vagy adómentes ügyletekhez kell-e sorolni, és csak a be nem sorolt ügyletekhez (többek között az épület közös használatú részeihez) kapcsolódó héát kell-e felosztani egy általános felosztási kritérium (terület vagy forgalom) alapján, vagy a (területen vagy forgalmon alapuló) felosztási kritériumot az épülethez kapcsolódó ügyletek összességére kell-e alkalmazni.

78. A kérdést előterjesztő bíróság aszerint osztja fel ezt a kérdést, hogy az előzetesen felmerülő kiadások egyrészt a vegyes használatú épület beszerzésének vagy felépítésének költségeire vonatkoznak-e (amit már a BLC Baumarkt ítélet [C-511/10, EU:C:2012:689] alapját képező ügy is érintett), másrészt az épület karbantartási költségeire vonatkoznak-e (ami ez utóbbi ügyben nem képezte a Bundesfinanzhof [szövetségi adóügyi bíróság] kérdésének tárgyát).

79. Úgy tűnik, az előzetesen viselt költségek természete szerinti ezen felosztásnak az eredete – a kérdést előterjesztő bíróság szerint – abból az értelmezésből származik, amelyet a német adóügyi hatóságok és bíróságok az Armbrecht-ítélet (C-291/92, EU:C:1995:304) 21. pontjának adtak. Ezen értelmezés szerint egy vegyes használatú épület beszerzési vagy felépítési költségei kizárólag az adóköteles, illetve adómentes ügyletek szerinti épülethasználati hányad alapján, és nem az épület alapterülete alapján oszthatók fel, míg az épület karbantartásával összefüggésben felmerülő költségeket eredményező szolgáltatások általában szorosabb kapcsolatot mutatnak az épület alapterületével, mint az épület területén realizált forgalommal.

80. Úgy tűnik, e kérdés eredete szintén egy, a BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689) indokolásával kapcsolatban felmerülő újabb kétértelműségben, vagy legalábbis kevéssé szerencsés szövegezésben fedezhető fel.

81. Ugyanis, amíg lényegében a hivatkozott ítélet 24. és 26. pontja, valamint a rendelkező része értelmében a tagállam által a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése alapján választott, az adólevonási jog terjedelmét meghatározó számítási módnak az előzetesen felszámított héa összege levonási hányadának egy „pontosabb” meghatározását kell biztosítania, mint ami egyébként a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazásából származna, addig ugyanezen ítélet 23. pontja azt említi, hogy ennek a hányadnak a kiszámítása „a lehető legpontosabb legyen”.

82. Márpedig, bár ez nem tükröződik világosan az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben, a kérdést előterjesztő bíróság elemzéséből kitűnni látszik, hogy az általa javasolt alternatíva első része – vagyis a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első vagy harmadik albekezdése szerinti felosztási kritérium alkalmazása az épületnek csupán azon részeire, amelyek ténylegesen érintettek a vegyes használat által – még pontosabb eredményt biztosíthat, mint az a számítás, amely ennek a felosztási kritériumnak az egész érintett épületre vetített alkalmazásából származna.

83. Pontosítani kell tehát, hogy amikor egy tagállam a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében biztosított lehetőséggel él, a lehető legpontosabb számítási módot kell választania, vagy egyszerűen egy olyan módszert, amely az adólevonási

jog terjedelmének pontosabb kiszámítását biztosítja, mint a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazása.(26)

84. A kérdést előterjesztő bíróság elemzéséhez három észrevételt szeretnék fűzni.

85. Először is a kérdést előterjesztő bíróság által az Armbrecht-ítélet (C-291/92, EU:C:1995:304) értelmezése alapján alkalmazott megkülönböztetés álláspontom szerint nem tűnik átültethetőnek a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének kontextusában, amely – az említett ítélet alapját képező helyzettel szemben – kizárólag azon ügyleteket érinti, amelyeket az adóalanyok üzleti célokból valósítanak meg.

86. Az Armbrecht-ítélet (C-291/92, EU:C:1995:304) ugyanis – amint arra az Egyesült Királyság Kormánya az írásbeli észrevételeiben helyesen rámutatott – azt a kérdést vizsgálta, hogy egy olyan személy, aki az egyszerre üzleti és magáncélokra használt épületet értékesítette, vajon köteles-e adóbevallásában feltüntetni azt a héát, amely az épület magáncélra használt részét terheli. A Bíróság – miután felhívta a figyelmet arra, hogy egy magáncélú ügyletet lebonyolító személy nem minősül héaalanynak – az ítélet 21. pontjában megállapította, hogy „az üzleti tevékenység céljára használt rész és az adóalany magáncélú használatára fenntartott rész közötti megosztást a megszerzés évében gyakorolt, az üzleti és magáncélú használat aránya, és nem a területi megosztás alapján kell elvégezni”, vagyis más szóval, az épület különböző területeinek a használata szerint.

87. Amint az az Armbrecht-ítélet (C-291/92, EU:C:1995:304) 21. pontjában szereplő, Jacobs főtanácsnok ugyanezen ügyre vonatkozó indítványának (C-291/92, EU:C:1995:99) 50. pontjára történő hivatkozásból kiderül, ez az értékelés indokolt lehet ahhoz, hogy a főtanácsnok által hivatkozott példák tükrében elkerüljék a kettős adóztatás kockázatát, amellyel „a magáncélú használathoz történő, a termék megváltoztathatatlan területi megosztásán alapuló hozzárendelés” járna, anélkül tehát, hogy lehetővé tennék az érintett személy számára, hogy igénybe vegye a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdése szerinti korrekciós mechanizmust abban az esetben, ha utóbb megváltozna a helyiség rendeltetése.

88. A Bíróság egyébiránt a Breitsohl-ítélet (C-400/98, EU:C:2000:304, 54. pont) alapját képező ügyben azzal az indokkal vetette el annak a lehetőségét, hogy az Armbrecht-ítélet (C-291/92, EU:C:1995:304) 21. pontjában szereplő, az épület területén alapuló felosztást választani lehessen, hogy ennek az ügynek a körülményei hányadokat érintettek, és egy olyan épületnek a területét, amelyet „üzleti célú hasznosításra szántak”, azaz olyan ügyleteket, amelyek mind a héa hatálya alá tartoztak, és amelyek tekintetében a korrekció lehetősége mindig fennáll.

89. Ellentétben azzal, amire a kérdést előterjesztő bíróság utal, az Armbrecht-ítélet (C-291/92, EU:C:1995:304) 21. pontja nem korlátozza a tagállamokat abban, hogy egy olyan esetben, mint amely az alapügyben is fennáll, engedélyezzék vagy megköveteljék az előzetesen felszámított héának az épület különböző helyiségeinek hasznosítása alapján történő megosztását.

90. Másodsorban a BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689) 23. pontjának szövegezéséből származó kétértelműséggel kapcsolatban elmondható, hogy ez könnyen áthidalható az ítélet rendelkező részének, valamint az indokolás más egybehangzó pontjainak egyszerű olvasata alapján. Ez utóbbiak ugyanis csupán azt követelik meg, hogy a valamely tagállam által a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében

számára biztosított lehetőség alapján egy adott ügyletre vonatkozóan kiválasztott héalevonási számítási mód pontosabb eredményt biztosítson, és nem a lehető legpontosabb eredményt biztosítsa ahhoz képest, amelyet a fogalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazásával lehetne elérni.

91. Azon mérlegelési mozgástér gyakorlása során, amellyel a tagállamok a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében szereplő valamely számítási módszer kiválasztása során rendelkeznek, nem követelhető meg, hogy a tagállamok azt a számítási módot válasszák, amely a lehető legpontosabb eredményt biztosítja, amennyiben az általuk kiválasztott módszer biztosítja a semlegesség elvének tiszteletben tartását, és ha ezen túlmenően a tagállam úgy tartja, hogy ez a módszer előnyökkel jár az egyszerűbb igazgatás szempontjából.

92. Ugyanis, mivel az uniós jogalkotó által kiválasztott, a forgalmon alapuló felosztási kritérium már bizonyos egyszerűsítéseken alapul, amelyek a véglegesen levonandó összeg méltányos és ésszerűen pontos kiszámítását teszik lehetővé,(27) a tagállam ahhoz való jogának gyakorlása, hogy egy másik kritériumot vagy módszert válasszon, – e választási lehetőség hatékony érvényesüléstől való megfosztásának elkerülése érdekében – nem rendelhető alá a lehető legpontosabb eredményt biztosító módszer azonosítását előíró kötelezettségének, ráadásul tekintettel arra, hogy a nemzeti adóhatóságoknak milyen sokféle esettel kell megbirkózniuk.

93. Ebből következik, amint azt mind a Bizottság, mind az Egyesült Királyság Kormánya előadta, hogy egy tagállam választhat olyan felosztási kritériumot, amely egy vegyes használatú épület részeinek az összességét az (adóköteles vagy adómentes) használatuk alapján különbözteti meg, vagy adott esetben az előzetesen felmerült költségeket hozzárendelheti az épület meghatározott részeihez, felosztási kritériumot csak az így hozzá nem rendelhető részek tekintetében alkalmazva.

94. Ennélfogva véleményem szerint el kell utasítani a német kormány azon álláspontját, miszerint a költségeknek egy (vegyes használatú) épület egyes részeihez történő közvetlen hozzárendelésének a választása nem tartozik a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése szerinti, a BLC Baumarkt ítéletben (C-511/10, EU:C:2012:689) értelmezett egyéb „felosztási kritériumok” közé, és hogy ebben az esetben a hatodik irányelvnek csupán a 17. cikke (2) bekezdése alkalmazható, minthogy e cikk (5) bekezdése csak azon költségek, így például a közös használatú helyiségek karbantartási költségei vonatkozásában releváns, amelyeket nem lehet az épület egyes elkülönített részeihez hozzárendelni.

95. Elismerem, hogy a közvetlen hozzárendelés nem tükröz használati arányt, szemben a felosztási hányadon alapuló módszerekkel. Mindazonáltal fel kell hívni a figyelmet arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének c) pontja lehetővé teszi a tagállam számára, hogy engedélyezze vagy kötelezővé tegye, hogy az adóalany a héalevonást az érintett termékek vagy szolgáltatások *összességének vagy egy részének* a rendeltetése szerint alkalmazza. Akárhogy is érvel a német kormány, a költségeknek egy vegyes használatú épület egyes részeihez történő közvetlen hozzárendelése tehát illeszkedik a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében biztosított lehetőség gyakorlásának keretébe.

96. Harmadik és utolsó észrevételem a BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689) szerinti „valamely adott ügylet” kifejezésnek a terjedelmét érinti.

97. Ezen ítélet 19. és 26. pontjában, valamint rendelkező részében a Bíróság rögzítette, hogy ilyen ügyletnek kell tekinteni egy „vegyes használatú épület felépítés[ét]”. Amint azt többek között a Bizottság is előadta, ez nem jelenti ugyanakkor azt, hogy egy ilyen épület használata, fenntartása és karbantartsa ne tartozna ahhoz a körhöz, amely tekintetében a tagállamok a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése által biztosított lehetőséggel élhetnek. Sem a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdéséből, sem a Bíróság ítélkezési gyakorlatából nem olvasható ki egy vegyes használatú épület beszerzési költségei, valamint a használatából vagy karbantartásából származó költségek közötti különbségtétel.

98. Én sem látom okát annak, hogy miért tiltanák meg egy tagállam számára, hogy ilyen módszert alkalmazzon az adott épület használatához vagy karbantartásához kapcsolódó költségek vonatkozásában levonható héa összegének kiszámításához, amennyiben a tagállam már a forgalmon alapuló felosztási kritériumtól eltérő módszer alkalmazása mellett döntött egy vegyes használatú épület felépítési és beszerzési költségei után felszámított héa levonása tekintetében.

99. Álláspontom szerint a döntő feltétel – a hatodik irányelv közös héarendszerének alapjául szolgáló elvek tiszteletben tartása mellett – az, hogy a kiválasztott módszernek az adólevonási jog terjedelmére vonatkozóan pontosabb eredményt kell biztosítania annál, mint amely a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazása esetén születne.

100. Ennélfogva, ha egy tagállam úgy véli, hogy ez általában fennáll egy vegyes használatú épület használata, fenntartása vagy karbantartása során például amiatt, hogy az ezekhez az ügyletekhez kapcsolódó költségek szorosabb kapcsolatot mutatnak az épület alapterületével, mint az épület egyes részei által realizált forgalommal, álláspontom szerint semmi nem akadályozza azt, hogy ez a tagállam az ilyen ügyletek tekintetében éljen a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése által biztosított lehetőséggel.

101. Feltéve, hogy a tagállam tiszteletben tartotta a közös héarendszer alapjául szolgáló elveket, a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy a vegyes használatú épület használata, fenntartása és karbantartása során felmerülő költségekkel kapcsolatos héalevonás kiszámításához a területen alapuló számítási módszer pontosabb eredményt biztosít-e, mint amely a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazása során születne.

D – *Másodlagosan, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és harmadik kérdésről*

102. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy egy tagállam megkövetelheti-e egy adóalanytól, hogy a hatodik irányelv 20. cikke alapján korrigálja az eredetileg elszámolt héalevonást abban az esetben, ha ez a tagállam a módosítási időszak során egy másik (forgalmon alapuló) felosztási kritériumot részesít előnyben egy vegyes használatú épület felépítése után előzetesen felszámított héára vonatkozóan, mint amely az eredeti adólevonás időszakában volt alkalmazandó.

103. Amint az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásából kitűnik, a kérdést előterjesztő bíróság kérdései olyan körülmények között merülnek fel, amikor az alapügy felperese által eredetileg elszámolt adólevonás azt az öt éves időszakot érinti (vagyis 1999-től 2003-ig), amely megelőzi a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdése harmadik mondatának hatálybalépését (2004. január 1-je), és amikor e rendelkezés hatálybalépése előtt, valamint az után az épület adóköteles és adómentes használatának aránya nem változik.

104. A második kérdés igennel történő megválaszolása esetén a kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdése útján szeretné megtudni, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével nem áll-e mégis ellentétben egy ilyen korrekció alkalmazása, noha az a nemzeti jogból kifejezetten nem következik, és nem kíséri semmiféle átmeneti szabályozás.

105. Függetlenül a korrekció visszaható alkalmazásának kérdésétől, a német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya úgy vélik, hogy egy tagállamnak jogában áll korrekciós kötelezettséget előírni egy, az előzetesen felszámított héa levonási joga terjedelmének kiszámítási módját érintő jogszabály-módosítást követően. A Bizottság ennek ellenkezőjét állítja, mivel az adóalany nem részesül semmilyen jogosulatlan előnyben, és a héa semlegessége is fennmarad.

106. Bár az adólevonási jog a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesül, és főszabály szerint nem korlátozható,(28) a hatodik irányelv az előzetesen levont héa korrekciójának szabályait is bevezeti, amelyek szerves részét képezik az ezen irányelvvel létrehozott héalevonási rendszernek.(29)

107. A hatodik irányelv 20. cikkének (1) bekezdése ekképpen előírja, hogy az eredetileg elszámolt adólevonást a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint kell módosítani, többek között abban az esetben, amikor az adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt, vagy ha az adólevonás meghatározása során figyelembe vett tényezők a bevallás benyújtását követően megváltoztak.

108. Ugyanezen irányelv 20. cikkének (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a tárgyi eszközök esetében olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azon évet is, amelyben a javakat előállították vagy beszerezték. Az éves módosítás csak egyötödét érinti azon adónak, amely e javakat terheli. *A módosítás* a következő években *az adólevonási jogosultság változásainak figyelembevételével történik*, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy előállították.

109. Ugyanezen rendelkezés felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy a tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében a módosítási időszakot 20 évre meghosszabbítsák.(30)

110. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelvben a korrekcióval kapcsolatosan lefektetett szabályok célja, hogy *elősegítsék a levonások pontosságát a héa semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységekhez használják*. Ezekkel a szabályokkal a hivatkozott irányelv célja továbbá az, hogy *szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen* az előzetesen megfizetett héa *levonásához való jog*, valamint az áruk és szolgáltatások adóköteles tevékenységhez való felhasználása között.(31)

111. A Bíróság ugyancsak kifejtette – kifejezetten ingatlanokat illetően, amelyeket gyakran több évig tartó időszakon át használnak, amelynek során az ingatlan felhasználása megváltozhat –, hogy az adólevonás korrekciójára meghatározott határidő segítségével *elkerülhetők* az adóalany számára *az adólevonás összegének kiszámítása során jelentkező pontatlanságok*, valamint az indokolatlan előnyök és hátrányok, különösen abban az esetben, ha az adóbevallást követően megváltoznak az adólevonás összegének meghatározása során eredetileg figyelembe vett körülmények.(32)

112. A hatodik irányelv 20. cikke (1) bekezdésének a) pontjával összhangban az eredetileg elszámolt adólevonást akkor kell korrigálni, ha az adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt, illetve – az ingatlanokra irányadó (2) bekezdés értelmében – a következő években az adólevonási jogosultság *változásainak* figyelembevételével, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy előállították.

113. Többek között a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdése alapján ismerte el a Bíróság a Gemeente Leusden és Holin Groep ítéletben (C-487/01 és C-7/02, EU:C:2004:263, 53. pont), hogy az előzetesen levont héa korrekciója az adólevonási jog olyan jogszabályi módosításából származhat, amely a főszabály szerint adómentes értékesítési ügylet utáni adózás választására vonatkozó jog módosításával függ össze.

114. Észrevételeiben a Bizottság lényegében azt állítja, hogy egy ilyen korrekciót mindazonáltal csak azon körülmények között lehet alkalmazni, ha a jogszabály-módosítás megváltoztatja a szóban forgó ügylet adóköteles vagy adómentes természetét, azaz akkor, ha a jogszabály-módosítás magának az adólevonási jognak a fennállását érinti. Csak ebben az esetben áll fenn annak a kockázata, hogy az adóalany indokolatlan előnyt élvez vagy hátrányt szenved.

115. Úgy tűnik azonban, hogy ez a megközelítés, amely a korrekció egyik célkitűzését részesíti előnyben, figyelmen kívül hagyja a Bíróság azon iránymutatásait, amelyek szerint az adólevonás korrekciójának a célja, hogy növelje az adólevonások pontosságát, vagy lehetővé tegye az adólevonás összegének kiszámítása során jelentkező pontatlanságok kiküszöbölését.

116. Nyilvánvaló, hogy a korrekciót el kell végezni, ha valamely tagállam a hatodik irányelv rendelkezéseinek tiszteletben tartása mellett megváltoztatja valamely értékesítési ügylet adóköteles vagy adómentes természetét. Nincs kétség afelől, hogy egy ilyen korrekció kötelező.(33)

117. Mindazonáltal a hatodik irányelv 20. cikke nem akadályozza meg azt, hogy egy tagállam ugyancsak megkövetelje, hogy egy ilyen korrekcióra akkortól kerüljön sor, amikor a tagállam az adólevonási jog terjedelmének meghatározására irányuló számítási módszer módosítása mellett döntött, egy olyan módszert választva – a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése, valamint a közös héarendszer elveinek megfelelően –, amely pontosabb eredményt biztosít annál, mint amely a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazása esetén születne.

118. Ilyen esetben ugyanis a korrekció növeli azoknak az adólevonásoknak a pontosságát, amelyeket azon évek során kell végrehajtani, amelyek során a tárgyi eszközök tekintetében beszerzési költségük értékcsökkenési leírása bekövetkezik.(34)

119. Egyébiránt, amint azt az Egyesült Királyság Kormánya is előadta a tárgyalás során, annak lehetővé tétele az adóalany számára – ahogyan a Bizottság állítja –, hogy továbbra is a forgalmon alapuló kritériumot alkalmazza a tárgyi eszközre vonatkozó korrekciós időszak teljes tartama alatt, jóllehet a tagállam olyan jogszabály-módosítást fogadott el, amely egy pontosabb eredményt biztosító alternatív számítási módszert részesít előnyben, a tárgyi eszközöket e jogszabály-módosítás hatálybalépését megelőzően megszerző adóalanyok előnyben részesítését eredményezné. Egy ilyen esetben ugyanis a jogszabály-módosítás ellenére az éves korrekció a (tagállamtól függően öttől húsz évig terjedő) korrekciós időszak teljes egészére továbbra is kiszámítható maradhatna az ilyen típusú eszközök beszerzési vagy előállítási ügyleteire korábban irányadó, kevésbé pontos eredményt adó módszer segítségével.

120. Álláspontom szerint tehát a hatodik irányelv 20. cikke nem akadályozza meg azt, hogy egy tagállam azt követelje meg az adóalanytól, hogy egy vegyes használatú épület felépítési költségei tekintetében eredetileg elszámolt adólevonást korrigálja abban az esetben, ha a tagállam a korrekciós időszak során jogalkotás útján egy olyan felosztási kritériumot részesít előnyben, amely pontosabb eredményt biztosít annál, mint amelyet az eredeti adólevonás időpontjában alkalmazandó, forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazása esetén lehetne elérni.

121. Mindazonáltal egy ilyen előjognak a tagállam által a hatodik irányelvre hivatkozással történő gyakorlása nem mentesül a jogbiztonság és az adóalanyok jogos bizalmát védő elvek tiszteletben tartása alól, amely elvek az uniós jogrend részét képezik.(35)

122. Ezen elvek közül az első megköveteli egyrészt azt, hogy a jogszabályok egyértelműek és pontosak legyenek, másrészt, hogy a jogalanyok előre láthassák azok alkalmazását.(36)

123. Egyébiránt a jogbiztonság elvének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét.(37)

124. Ezenkívül a Bíróság már megállapította, hogy a jogbiztonság elve – a valamely közérdekű cél által indokolt kivételes körülmények esetét kivéve – nem teszi lehetővé, hogy a nemzeti jogalkotó az uniós jogon alapuló valamely aktus időbeli hatályának kezdő időpontját az aktus megjelenése előtti időpontban állapítsa meg.(38)

125. A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság olyan körülményekre hivatkozik, amelyek kétségessé teszik ennek az elvnek a tiszteletben tartását.

126. Az elemzésemben elsődlegesen kifejtett megfontolásokon túlmenően teljes mértékben egyetértek a kérdést előterjesztő bíróság azon érvelésével, miszerint a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondata nem eléggé egyértelmű ahhoz, hogy abból azt lehessen kiolvasni, hogy az előzetesen felszámított héa korrekcióját írja elő azon levonások vonatkozásában, amelyeket az e rendelkezés hatálybalépését megelőző években már jóváhagytak.

127. Amint arra ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, ez a rendelkezés egyáltalán nem hivatkozik a forgalmi adóról szóló törvény 15a. cikkére, amely a hatodik irányelv 20. cikkét ülteti át a nemzeti jogba.(39)

128. Márpedig, mivel a hatodik irányelv 20. cikke nem írja elő az adóhatóságok által a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondata alapján megkövetelt korrekciót, az adóalany ésszerűen nem számíthat a korrekciós kötelezettség felmerülésére abban az esetben, ha az nem derül ki egyértelműen és kifejezetten a vonatkozó jogszabály-módosításból.

129. Ezen túlmenően a német kormány nem állíthatja komolyan azt, hogy az alapügyben fennálló helyzet megegyezik azzal, mint amely a Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet (C-487/01 és C-7/02, EU:C:2004:263) alapját képezte.

130. Ugyanis, míg ezen utóbbi ügyben a Bíróság azt állapította meg, hogy a holland jogalkotó intézkedéseket hozott annak elkerülése érdekében, hogy az adóalanyokat váratlanul érje a törvény alkalmazása az adólevonási jog korrekciója tekintetében, megfelelő időt biztosítva számukra, hogy alkalmazkodjanak az új helyzethez,(40) addig a jelen ügyben ez a helyzet nem áll fenn, hiszen a kérdést előterjesztő bíróság rámutatott, hogy nem fogadtak el semmiféle átmeneti szabályozást.

131. Végül, bármennyire is fennállt a kísértés az adóhatóságok számára a jelen ügyben, hogy visszaható hatályt tulajdonítsanak a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdése harmadik mondatának az előzetesen felszámított héa korrekciója révén, emlékeztetni kell arra, hogy egy ilyen következmény csak akkor áll összhangban a jogbiztonság elvével, ha azt kivételesen közérdekű cél, így például az adókikerülést célzó magatartások elleni küzdelem(41) vagy a jelentős mértéket öltő visszaélésszerű adózási gyakorlat megelőzése(42) igazolja. A jelen ügyben sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem a német kormány nem hivatkozott arra, hogy a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdése harmadik mondatának elfogadására egy vagy több hasonló célkitűzés megvalósítása érdekében került volna sor.

132. A bizalomvédelem elvével kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy az minden olyan jogalanyra kiterjed, akiben valamely közigazgatási hatóság megalapozott várakozásokat keltett a részére tett pontos ígéretek folytán.(43)

133. Olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben fennállnak, azt kell vizsgálni, hogy a közigazgatási hatóság aktusai ésszerű bizalmat keltettek-e az elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplő tudatában, és ha ez az eset áll fenn, meg kell állapítani, hogy e bizalom jogos volt-e.(44)

134. E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő indokolásból kiderül, hogy az alapügy felperese által használt felosztási kritériumot az adóhatóságok a Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi adóügyi bíróság) előtt folyamatban lévő eljárások során jóváhagyták a 2001. és 2002. üzleti évekre vonatkozóan.

135. E körülményt a kérdést előterjesztő bíróságnak szükségképpen figyelembe kell vennie. Így különösen, ha – legalábbis e két év vonatkozásában – az adóhatóságok jóváhagyásának végleges jellege megállapítható, álláspontom szerint ez megakadályozza a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdése harmadik mondatának bármifajta visszaható hatályú alkalmazását. Az ilyen visszaható hatály ugyanis megfosztaná az adóalanyt az előzetesen felszámított héa levonásához való jogtól, amelyet a korábbi szabályozás alapján véglegesen megszerzett.(45) A kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell vizsgálnia azt is, hogy a hivatkozott jóváhagyás befolyásolhatja-e a héa levonási jogának terjedelmét az 1999. és 2000.

évekre vonatkozóan. Így különösen, a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell vizsgálnia, hogy az alapügy felperese az adóhatóságoktól megerősítést kapott-e, vagy a hatóságok eljárásából jogosan következtethetett-e arra, hogy e jóváhagyás *a fortiori* kiterjed erre a két üzleti évre.

136. Szeretnék azonban emlékeztetni arra, hogy egy ilyen vizsgálat feleslegessé válik, ha a Bíróság egyetért azzal az elsődleges elemzésemmel, amely szerint a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondata nem érvényesíthető az alapügy felperesével szemben amiatt, hogy az összeegyeztethetetlen a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésével, valamint 19. cikkének (1) bekezdésével.

## V – **Végkövetkeztetések**

137. Az elemzésemben elsődleges kifejtett érvekre tekintettel azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a következőképpen határozzon:

Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkének (5) bekezdését, valamint 19. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azok nem teszik lehetővé egy tagállam számára, hogy rendszeresen és megkülönböztetés nélkül, minden vegyes használatú termék és szolgáltatás vonatkozásában előnyben részesítsen minden olyan, az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonásához való jog terjedelmét meghatározó számítási módot, amely eltér a fent hivatkozott cikkek értelmében elsődlegesen alkalmazandó, forgalmon alapuló felosztási kritériumtól, amely a (hozzáadottértékadó-köteles) kereskedelmi egységek bérbeadásából származó, valamint a (hozzáadottérték-adó alól mentes) más bérbeadási ügyletekből származó forgalom között fennálló arányon alapul. Azon ügylet vagy ügyletek egyértelmű meghatározásának hiányában, amelyre vagy amelyekre az alternatív számítási módszerek alkalmazandóak, amelyeknek ezen túlmenően a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazása által eredményezettnél pontosabb eredményt kell biztosítaniuk, az érintett tagállam ezeket az alternatív módszereket nem érvényesítheti az adóalanyokkal szemben.

---

1 – Eredeti nyelv: francia.

---

2 – HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.

---

3 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

---

4 ? Átvéve a Cruz Villalón főtanácsnok által a BLC Baumarkt ügyre vonatkozó indítványának (C-511/10, EU:C:2012:245) 44. pontjában használt kifejezést.

5 – Lásd különösen: Securenta-ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 24. pont); Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 22. pont).

6 – Lásd: a Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ügyre vonatkozó indítványom (C-515/07, EU:C:2008:769, 23–30. pont).

7 – A jelen ügy által nem érintett második kategória azon termékek használatát és szolgáltatások igénybevételét érinti, amelyeket egyszerre használnak, illetve vesznek igénybe az adólevonásra jogosító gazdasági tevékenységekre és az adóalany vállalkozásának üzleti céljaitól eltérő célokra.

8 – Lásd, többek között, e tekintetben: Securenta-ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 33. pont); Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 26. és 27. pont).

9 – Lásd különösen: Centralan Property ítélet (C-63/04, EU:C:2005:773, 53. pont); Royal Bank of Scotland ítélet (C-488/07, EU:C:2008:750, 17. pont); BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689, 13. pont); Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541, 28. pont).

10 – Lásd: Royal Bank of Scotland ítélet (C-488/07, EU:C:2008:750, 18. pont); BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:245, 14. pont); Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541, 29. pont).

11 – Lásd: Royal Bank of Scotland ítélet (C-488/07, EU:C:2008:750, 19. pont); BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689, 15. pont).

12 – Lásd: BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689, 24. pont).

13 – Lásd: BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689, 16. pont); Banco Mais ítélet (C-183/13, EU:C:2014:2056, 18. pont).

14 – Lásd: BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689, 16. és 22. pont); Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541, 52. pont); Banco Mais ítélet (C-183/13, EU:C:2014:2056, 27. pont).

15 – BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689, 19. és 24. pont).

16 – Ugyanott (18. és 20. pont).

17 – Banco Mais ítélet (C-183/13, EU:C:2014:2056, 29. pont).

18 – BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689 17. pont).

19 – BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689 18., 24., 26. pont, valamint az ítélet rendelkező része).

20 – Lásd ugyancsak: Banco Mais ítélet (C-183/13, EU:C:2014:2056, 32. pont).

21 – Lásd e tekintetben: Cruz Villalón főtanácsnok BLC Baumarkt ügyre vonatkozó indítványa (C-511/10, EU:C:2012:245, 44. pont).

22 – Cruz Villalón főtanácsnok által a BLC Baumarkt ügyre vonatkozó indítványában (C-511/10, EU:C:2012:245, 52. pont) használt kifejezéssel élve.

23 – BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689, 17. pont).

24 – Felhívnám a figyelmet arra, hogy a nemzeti jog uniós joggal összhangban álló értelmezési kötelezettsége nem szolgálhat a nemzeti jog *contra legem* értelmezésének

alapjául; lásd különösen: Lopes Da Silva Jorge ítélet (C-42/11, EU:C:2012:517, 55. pont); Association de médiation sociale ítélet (C-176/12, EU:C:2014:2, 39. pont).

---

25 – Lásd e tekintetben: Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

---

26 – Az Egyesült Királyság Kormánya ugyanígy értelmezte a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett első kérdés alapját képező érvelést.

---

27 – Lásd e tekintetben: Cruz Villalón főtanácsnok BLC Baumarkt ügyre vonatkozó indítványa (C 511/10, EU:C:2012:245, 33. pont).

---

28 – Lásd többek között: Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

---

29 – Lásd többek között: Centralan Property ítélet (C-63/04, EU:C:2005:773, 50. pont); Pactor Vastgoed ítélet (C-622/11, EU:C:2013:649, 33. pont).

---

30 – A forgalmi adóról szóló törvény 15a. cikke értelmében a Németországi Szövetségi Köztársaság tíz éves korrekciós időszak mellett döntött.

---

31 – Lásd többek között: Centralan Property ítélet (C-63/04, EU:C:2005:773, 57. pont); Pactor Vastgoed ítélet (C-622/11, EU:C:2013:649, 34. pont) (kiemelés tőlem).

---

32 – Lásd e tekintetben: Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214, 25. pont); Gmina Międzyzdroje végzés (C-500/13, EU:C:2014:1750, 20. pont) (kiemelés tőlem).

---

33 – Lásd e tekintetben: Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214, 30. pont); Gmina Międzyzdroje végzés (C-500/13, EU:C:2014:1750, 23. pont).

---

34 – Emlékeztetek arra, hogy a tárgyi eszközökre, és különösen az ingatlanokra vonatkozó különleges korrekciós rendszer indoka e tárgyak tartós használatában, valamint a beszerzési költségeik értékcsökkenési leírásában rejlik; lásd e tekintetben többek között: Centralan Property ítélet (C-63/04, EU:C:2005:773, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

---

35 – Lásd e tekintetben: Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet (C-487/01 és C 7/02, EU:C:2004:263, 57. pont); „Goed Wonen” ítélet (C-376/02, EU:C:2005:251, 32. pont); Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 30. pont).

---

36 – Lásd: Traum-ítélet (C-492/13, EU:C:2014:2267, 28. pont).

---

37 – Ugyanott (29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

---

38 – Lásd e tekintetben: „Goed Wonen” ítélet (C-376/02, EU:C:2005:251, 33. és 34. pont).

---

39 – A forgalmi adóról szóló törvény 15a. cikke egyébiránt csak az eredetileg elvégzett levonás érdekében figyelembe vett elemek módosulása esetén ír elő korrekciót, tehát a belső jogba a hatodik irányelv 20. cikkének (1) bekezdését és nem annak 20. cikkének (2) bekezdését ülteti át.

---

40 – Lásd: Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet (C-487/01 és C-7/02, EU:C:2004:263, 81. pont).

---

41 – Ugyanott (71. és 77. pont).

---

42 – Lásd: „Goed Wonen” ítélet (C-376/02, EU:C:2005:251, 38. és 39. pont).

---

43 – Lásd e tekintetben többek között: Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

---

44 – Ugyanott (45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

---

45 – Lásd e tekintetben: Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).