Áfa megosztása bizalomvédelem vegyes használat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2016. június 9.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó – 77/388/EGK irányelv – A 17. cikk (5) bekezdésének harmadik albekezdése – Hatály – Az előzetesen megfizetett adó levonása – Adóköteles ügyletekhez és adómentes tevékenységekhez egyaránt felhasznált termékek és igénybe vett szolgáltatások (vegyes használatú termékek és szolgáltatások) – A részben adólevonásra jogosító, részben adólevonásra nem jogosító ügyletek megvalósítására szánt épület felépítéséhez, használatához, fenntartásához és karbantartásához beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások rendeltetésének meghatározása – A levonási hányad számítási módját előíró nemzeti szabályozás módosítása – 20. cikk – Az adólevonás korrekciója – Jogbiztonság – Jogos bizalom”

A C-332/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2014. július 9-én érkezett, 2014. június 5-i határozatával terjesztett elő az előtte

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

és

a **Finanzamt Krefeld**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen, a harmadik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, J. Malenovský (előadó), M. Safjan, A. Prechal és K. Jürimäe bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. július 9-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében J. Kraehling és L. Christie, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: R. Hill barrister,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Wasmeier, G. Braun és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2015. november 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL 1995. L 102., 18. o.) 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 (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17., 19. és 20. cikkének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (a továbbiakban: Rey Grundstücksgemeinschaft) és a Finanzamt Krefeld (krefeldi adóhatóság) között, valamely vegyes használatú, részben adólevonásra jogosító, részben adólevonásra nem jogosító ügyletek megvalósítására szánt épület (a továbbiakban: vegyes használatú épület) felépítéséhez, karbantartásához, használatához és fenntartásához használt termékek és szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) levonásának számítási módja tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelvnek „Az adólevonási jog eredete [helyesen: keletkezése] és alkalmazási köre” címet viselő 17. cikke előírja:

„(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, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: 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:

a) engedélyezik az adóalanynak, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, ha minden ilyen részterületről külön nyilvántartást vezet;

b) kötelezik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, és hogy valamennyi ilyen részterületről külön nyilvántartást vezessen;

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

d) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást az első albekezdésben megállapított szabállyal összhangban valamennyi termékre és szolgáltatásra alkalmazza, amelyeket az ott megnevezett ügylet céljaira használ fel;

e) engedélyezik, hogy amennyiben az adóalany által le nem vonható hozzáadottérték-adó jelentéktelen összegű, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.

[...]”

4 Az említett 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.
[...]

[...]”

5 Ugyanezen irányelv „Az adólevonások módosítása” című 20. cikke 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 20 évre meg lehet hosszabbítani.

[...]”

A német jog

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

7 Az UStG 15. §-a előírja:

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

1. a vállalkozása számára más vállalkozók által teljesített termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után jogszerűen felszámított adót.

[...]

(2) Az előzetesen megfizetett 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 felszámított adó összegének azon része, amelyik gazdaságilag e tevékenységekhez kapcsolódik. A vállalkozó a le nem vonható részösszeget észszerű becslés alapján állapíthatja meg.”

8 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 az UStG 15. §-ának (4) bekezdését:

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

9 E módosításnak az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben előadott indokolása a következő:

„E rendelkezésnek a célja, hogy termékértékesítés vagy más szolgáltatásnyújtás esetében észszerű felosztást biztosítson az előzetesen megfizetett adók vonatkozásában. Ez az új rendszer korlátozza a forgalmon alapuló felosztási kritérium mint egyetlen felosztási kritérium alkalmazását. E felosztási kritérium alkalmazása csupán akkor megengedett, ha semmilyen más gazdasági kapcsolat megállapítása nem lehetséges.

E módosítás azért szükséges, mert a Bundesfinanzhof [(szövetségi adóügyi bíróság)] a 2001. augusztus 17-i ítéletében [...] megállapította, hogy az előzetesen megfizetett adó összegének az utóbb elért forgalom alapján történő felosztása az [UStG] 15. §-ának (4) bekezdése szerinti észszerű 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 e forgalmon alapuló felosztási kritérium általános felosztási kritériumként történő alkalmazását. Egy ilyen »hányad« alkalmazása [...] nem kötelező a tagállamok számára, mivel azok a 17. § (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 [...].”

10 Az UStG „Az előzetesen megfizetett adó módosítása” címet viselő 15a. §-ának (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) Amikor azon tényezők, amelyeket az eredeti adólevonás összegének meghatározása során figyelembe vettek, megváltoznak a tárgyi eszközök első használatbavételét követő öt éven belül, az e módosításoknak megfelelő visszatérítést minden naptári évben végre kell hajtani azon előzetesen felszámított adóösszegek 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 jogokat, 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 [...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 Az 1999 és 2004 közötti időszakban a Rey Grundstücksgemeinschaft, 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.

12 Az 1999 és 2003 közötti évekre kiterjedő időszakra vonatkozóan a Rey Grundstücksgemeinschaft egy olyan felosztási kritérium alapján számította ki a lebontási és építési munkálatokra vonatkozóan megfizetett héa utáni adólevonási jogát, amely a héaköteles kereskedelmi egységek és az azokhoz tartózó parkolóhelyek bérbeadási tevékenységéből származó, valamint a héamentes más bérbeadási ügyletekből származó forgalom között fennálló arányon alapul (a továbbiakban: forgalmon alapuló felosztási kritérium). E kritérium alapján a levonható héa aránya 78,15% volt. A 2001. és 2002. adóévekre vonatkozóan levonható héa összegével kapcsolatban a Finanzgericht Düsseldorfhoz (düsseldorfi adóügyi bíróság, Németország) előterjesztett két fellebbezés nyomán a krefeldi adóhatóság jóváhagyta e felosztási kritérium alkalmazását.

13 2004-ben az alapügyben szóban forgó épület egyes részei, amelyeket eredetileg héaköteles ügyletek megvalósítására szántak, végül héamentes módon kerültek bérbeadásra. Annak érdekében, hogy kiigazítsa az előzetesen elszámolt levonásokat, a Rey Grundstücksgemeinschaft a 2004. évi adóbevallásában forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazásával korrekciós összeget fogadott el. E bevallásban a Rey Grundstücksgemeinschaft az ezen épület használatához, fenntartásához és karbantartásához beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő, levonható héaösszegeket is bevallott. Összességében a Rey Grundstücksgemeinschaft számára, az általa végzett számítások szerint visszatérítendő héa összege körülbelül 3500 euró lett volna.

14 A 2006. szeptember 1-jei adóellenőrzési határozatában a krefeldi adóhatóság azzal az indokkal kérdőjelezte meg ezen eredményt, hogy az UStG 15. §-a (4) bekezdése harmadik mondatának 2004. január 1-jei hatálybalépését követően a forgalmon alapuló felosztási kritérium csak akkor alkalmazható, ha más gazdasági kapcsolat megállapítása nem lehetséges a vegyes használatú termékek és szolgáltatások vonatkozásában. Tekintettel arra, hogy a valamely épület lebontása vagy felépítése céljára felhasznált termékek és igénybe vett szolgáltatások gazdasági kapcsolatát pontosabban meg lehet határozni az üzlethelyiségek és a lakóegységek négyzetméterben kifejezett alapterülete közötti különbség megállapításával (a továbbiakban: területen alapuló felosztási kritérium), ezen adóhatóság szerint a Rey Grundstücksgemeinschaftnak ezt a kritériumot kellett volna alkalmaznia. Következésképpen a krefeldi adóhatóság 38,74%-ban állapította meg az adólevonási arányt, amely megfelelt az épület adókötelesen bérbe adott helyiségei összes alapterületének, és a Rey Grundstücksgemeinschaft számára a 2004. évre vonatkozásában visszatérítendő héa összegét 950 euróban állapította meg.

15 A Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi adóügyi bíróság) részben megsemmisítette ezt az adóellenőrzési határozatot azzal az indokolással, hogy a területen alapuló felosztási kritérium csak azon felszámított héa vonatkozásában alkalmazható, amely a 2004. január 1-jétől felmerülő költségeit terheli. Következésképpen valamivel több mint 1700 euró összegben állapította meg a héa összegét, amelyet a 2004. évre vonatkozóan a Rey Grundstücksgemeinschaft számára vissza kell téríteni.

16 E határozattal szemben az alapeljárásban részt vevő mindkét fél felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) elé.

17 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a jogvita elsősorban a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének a 2012. november 8-i BLC Baumarkt ítéletben (C-511/10, EU:C:2012:689) a Bíróság által adott értelmezésével kapcsolatban vet fel kérdéseket.

18 Egyrészt a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy ebben az ítéletben a Bíróság úgy határozott, hogy csak abban az esetben lehet az említett irányelvben szereplő, a forgalmon alapuló felosztási módszertől eltérő, a vegyes használatú termékeket és szolgáltatásokat terhelő módszert alkalmazni, ha e módszer alkalmazása az adólevonási jog pontosabb megállapításához vezet. Márpedig az a módszer, amely alapján megállapításra kerül, hogy az épület mely részét terheli héafizetési kötelezettség, és valamely felosztási kritériumnak a csupán a kifejezetten e részek egyikére sem vonatkozó vagy a vegyes használatú épület közös részeire vonatkozó héaösszegekre történő alkalmazása pontosabb eredményekhez vezetne. Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság vizsgálja, hogy az ilyen módszert előnyben kell-e részesíteni.

19 Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság lényegében megállapítja, hogy a 2012. november 8-i BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689) 19. pontjában a Bíróság pontosította, hogy a tagállamok azon lehetősége, hogy a vegyes használatú termékek és szolgáltatások felosztására vonatkozóan az ugyanezen irányelvben meghatározott módszertől eltérő megoldást alkalmazzanak, csak „valamely adott ügylet – mint például vegyes használatú épület felépítése” – esetén áll fenn. Márpedig a német adóhatóság által a vegyes használatú épület felépítéséhez vagy megszerzéséhez felhasznált termékek és igénybe vett szolgáltatások felosztásához elfogadott eltérő módszer alkalmazandó az ilyen épületek használatához, fenntartásához vagy karbantartásához szerzett termékekre vagy igénybe vett szolgáltatásokra is. Következésképpen e bíróság vizsgálja, hogy összeegyeztethető-e a hatodik irányelvvel, ha a kiadások e két kategóriájára ugyanazon módszert alkalmazzák.

20 Másodsorban a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy bár a Bíróságnak már lehetősége adódott kimondani, hogy egy jogszabály-módosítás egyes héalevonások kötelező korrekcióját vonhatja maga után, eddig csupán azon jogszabály-módosításokról határozott, amelyek magának az adólevonási jognak a fennállását érintették. E körülmények között kétséges, hogy az említett irányelv 20. cikkével ellentétes-e a tagállami szabályozás, amennyiben az héakorrekciót ír elő a vegyes használatú termékek és szolgáltatások után megfizetett héát érintő beszámítási módszernek az e tagállam általi módosítása esetén.

21 Harmadsorban a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az alapügyben szereplő körülmények között a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvével nem ellentétes-e héakorrekció elvégzése. E tekintetben megállapítja először is, hogy a német jogszabályok nem tartalmaznak olyan kifejezett rendelkezést, amely előírja, hogy az UStG 15. §-a (4) bekezdése harmadik mondatának hatálybalépése héakorrekciók elvégzését vonja maga után. Továbbá az említett jogszabályok nem írnak elő átmeneti rendelkezéseket, jóllehet a 2004. április 29-i Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet (C-487/01 és C-7/02, EU:C:2004:263) 70. pontjából következik, hogy ilyen szabályozást kell elfogadni, amennyiben valamely új szabály címzettjeit meglepheti annak azonnali alkalmazása. Végül az adóhatóságok a Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi adóügyi bíróság) előtti eljárásokat követően a 2001. és 2002. adóév vonatkozásában elfogadták a vegyes használatú termékek és szolgáltatások rendeltetés szerinti, a Rey Grundstücksgemeinschaft által alkalmazott módszerét.

22 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 ([2012. november 8-i] 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 [2012. november 8-i] 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

23 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy abban az esetben, ha valamely épületet később adólevonásra jogosító és egyéb, adólevonásra nem jogosító ügyletekre használnak, a tagállamok kötelesek előírni, hogy a megelőzően az ezen épület felépítéséhez vagy megszerzéséhez használt termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat először is kizárólag az egyik vagy másik kategóriába tartozó ügyletekhez rendeljék hozzá annak érdekében, hogy ezt követően kizárólag csak az így hozzá nem rendelhető termékek és

szolgáltatások utáni levonási jogot határozzák meg forgalmon alapuló felosztási kritérium alapján, vagy, feltéve hogy e módszer a levonási hányad pontosabb meghatározását biztosítja, területen alapuló felosztási kritérium alapján. A kérdést előterjesztő bíróság egyébiránt arra vár választ, hogy a Bíróság által e kérdésre adandó válasz alkalmazandó-e a valamely vegyes használatú épület használatához, fenntartásához vagy karbantartásához beszerzett vagy igénybe vett termékekre és szolgáltatásokra is.

24 Előzetesen is meg kell állapítani, hogy e kérdés anélkül hivatkozik a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésére, hogy kifejezetten érintené az e rendelkezés harmadik albekezdésében foglalt egyik lehetőséget. Ennélfogva az említett kérdést úgy kell értelmezni, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének általános értelmezésére vonatkozik.

25 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a levonási jog terjedelme a szóban forgó termékek és szolgáltatások rendeltetésétől függően változik. Ugyanis míg a kizárólag adóköteles ügyletek megvalósítására szánt termékek és szolgáltatások esetében a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy az adóalany jogosult levonni az értékesítése vagy teljesítése után fizetendő összes adót, a vegyes használatú termékeket és szolgáltatásokat illetően ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdése kimondja, hogy az adólevonás a héának az e vegyes használatú termékek vagy szolgáltatások révén megvalósított, levonásra jogosító ügyletekkel arányos részére korlátozódik.

26 A levonási jog terjedelmének a héaköteles termékek és szolgáltatások használatának jellegétől függő ilyen eltérésére tekintettel a tagállamok főszabály szerint kötelesek előírni, hogy az adóalanyok a levonási joguk összegének meghatározása érdekében először is az előzetesen beszerzett vagy igénybe vett termékeket és szolgáltatásokat utóbb teljesített, olyan különböző ügyletekhez rendeljék hozzá, amelyek megvalósítására azokat szánták. Ezt követően ezen államok illetékes hatóságainak feladata, hogy e termékekre és szolgáltatásokra a rendeltetésüknek megfelelő levonási remdszert alkalmazzák, mivel az ügylet egyetlen típusához sem kapcsolódó termékek és szolgáltatások esetében az említett irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében előírt rendszert kell alkalmazni.

27 Ami először is az első szakaszt illeti, azaz a termékek vagy szolgáltatások azon ügyletekhez történő hozzárendelését, amelyekhez azokat felhasználták vagy igénybe vették – a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében kimondott egyes különös rendelkezések alkalmazásának sérelme nélkül –, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy amennyiben azokat vegyes használatú épület felépítéséhez használták fel, az ilyen hozzárendelés a gyakorlatban túlzottan összetettnek, és így nehezen kivitelezhetőnek tűnik-e.

28 A nemzeti szabályozás ugyanis engedélyezheti az adóalanyok számára, hogy ne ossza fel e termékeket és szolgáltatásokat, azok felhasználásától függetlenül, amennyiben az említett termékek és szolgáltatások vegyes használatú épület megszerzését vagy felépítését érintik, és e hozzárendelés a gyakorlatban nehezen kivitelezhető.

29 Egyébiránt ami a vegyes használatú épület használatához, fenntartásához vagy karbantartásához megszerzett termékeknek és szolgáltatásoknak a korábban az épülettel kapcsolatban megvalósított ügyletekhez történő hozzárendelését illeti, az általánosságban könnyen megvalósíthatónak tűnik a gyakorlatban, aminek ellenőrzése azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata, az alapügyben szóban forgó termékeket és szolgáltatásokat illetően.

30 Amennyiben ez a helyzet áll fenn, a tagállam nem írhatja elő, hogy az adóalanyok mentesülnek a vegyes használatú épület használatához, fenntartásához vagy karbantartásához megszerzett termékeknek és szolgáltatásoknak az ezen épülettel előzetesen teljesített ügyletekhez történő hozzárendelése alól.

31 Ami ezt követően a második szakaszt illet, azaz a levonási összeg kiszámítását, emlékeztetni kell arra, hogy a levonásra jogosító ügyletekre és a levonásra nem jogosító ügyletekre egyaránt felhasznált termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat illetően a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének második albekezdése szerint ezen összeget főszabály szerint az ezen irányelv 19. cikkének megfelelően meghatározott levonási hányad alapján, forgalmon alapuló felosztási kritériumot alkalmazva kell kiszámítani az adóalany által teljesített összes értékesítésre.

32 Mindemellett a Bíróság elismerte, hogy a tagállamok az említett irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében előírt egyes lehetőségekkel élve alkalmazhatnak a jelen ítélet előző pontjában hivatkozottól eltérő számítási módszert, feltéve hogy a választott módszer biztosítja az előzetesen felszámított héa levonási hányadának a forgalmon alapuló módszerhez viszonyított pontosabb megállapítását (lásd ebben az értelemben: 2012. november 8-i BLC Baumarkt ítélet, C-511/10, EU:C:2012:689, 24. pont).

33 Az említett feltétel nem jár azonban azzal, hogy a választott módszernek a lehető legpontosabbnak kell lennie. Ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványa 90. pontjában megállapította, a 2012. november 8-i BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689) rendelkező része csupán azt követeli meg, hogy a kiválasztott módszer pontosabb eredményt biztosítson ahhoz képest, mint amelyet a fogalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazásával lehetne elérni (lásd továbbá ebben az értelemben: 2014. július 10-i Banco Mais ítélet, C-183/13, EU:C:2014:2056, 29. pont).

34 Ennélfogva az olyan ügyletek – amelyek közül egyes ügyletek adólevonásra jogosítanak, mások pedig nem – esetében, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, amelyek épületek különböző részeinek bérbeadásában állnak, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy a levonási hányadnak a terület alapú felosztási kritérium alkalmazásával történő számítási módja pontosabb eredményre vezethet-e a forgalmon alapuló módszer alkalmazásából eredő eredményhez viszonyítva.

35 A tagállamot adott esetben megillető, annak előírására vonatkozó választási lehetőséget, hogy az adóalanyok nem kötelesek a vegyes használatú épület megszerzéséhez vagy felépítéséhez felhasznált vagy igénybe vett minden egyes terméket vagy szolgáltatást hozzárendelni valamely későbbi ügylethez, nem kérdőjelezi meg ezen állam azon választása, hogy a hatodik irányelvben előírt levonási módszertől eltérő módszert vesz igénybe, amennyiben a jelen ítélet 32. pontjában megállapított pontosságra irányuló követelmény a levonásra jogosító arányosított héaösszeg számítási módjára vonatkozik, nem pedig a felhasznált termékek és igénybe vett szolgáltatások rendeltetésére.

36 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni az első kérdésre, hogy az említett irányelv 17. cikkének (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy amennyiben valamely épületet később adólevonásra jogosító és egyéb, adólevonásra nem jogosító ügyletekre használnak, a tagállamok, amennyiben e hozzárendelés nehezen megvalósítható, nem kötelesek előírni, hogy a korábban az ezen épület felépítéséhez, megszerzéséhez, fenntartásához vagy karbantartásához használt termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat

először e különböző ügyletekhez rendeljék hozzá, annak érdekében, hogy ezt követően kizárólag az egyes adólevonásra jogosító és egyéb, adólevonásra nem jogosító ügyletekre egyaránt felhasznált ezen termékek és igénybe vett ezen szolgáltatások utáni levonási jogot határozzák meg forgalmon alapuló felosztási kritérium alapján, vagy, feltéve hogy e módszer a levonási hányad pontosabb meghatározását biztosítja, területen alapuló felosztási kritérium alapján.

A második kérdésről

37 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 20. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének hatálya alá tartozó termékek vagy szolgáltatások után elszámolt héalevonás korrekciója, az érintett korrekciós időszak során bekövetkezett, az e levonások kiszámításához használt héafelosztási kritérium módosítása következtében.

38 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az említett irányelv 20. cikke (1) bekezdésének b) pontja előírja, hogy az eredetileg elszámolt levonásokat akkor kell módosítani, ha az ezen adólevonások összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a levonásra jogosító bevallás benyújtása után módosultak, „különös tekintettel” a meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén. A „különös tekintettel” kifejezés ezen használata jelzi, hogy az ott leírt esetek nem kimerítő jellegűek.

39 Ebből következik, hogy bár e rendelkezés nem írja elő kifejezetten a vegyes használatú termékekre és szolgáltatásokra alkalmazandó levonási jog számítási módja módosításának esetét, azt nem is zárja ki.

40 Következésképpen annak megállapításához, hogy az említett rendelkezés vonatkozik-e ilyen esetre, meg kell vizsgálni az összefüggéseit, és azt a szabályozást, amelynek részét képezi (lásd ebben az értelemben különösen: 2003. november 27-i Zita Modes ítélet, C-497/01, EU:C:2003:644, 34. pont).

41 Ami a hatodik irányelv 20. cikke (1) bekezdése b) pontjának összefüggéseit illeti, a hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett ezen irányelv 17. cikkének (5) bekezdéséből kitűnik, hogy a vegyes használatú értékesített termékekre vagy nyújtott szolgáltatásokra előzetesen felszámított héa levonható összegét olyan felosztási kritérium alkalmazásával kell meghatározni, amely lehet az e rendelkezésekben előírt, forgalmon alapuló kritérium, vagy az említett irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése szerint választott egyéb felosztási kritérium, feltéve hogy az az érintett tevékenység vonatkozásában a levonási hányad kiszámításakor pontosabb eredményt biztosít (lásd ebben az értelemben: 2012. november 8-i BLC Baumarkt ítélet, C-511/10, EU:C:2012:689, 24. pont).

42 Így a levonási összegek hatodik irányelv 20. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti meghatározásához a felosztási kritérium és ennélfogva a levonási összeg kiszámításának alkalmazott módja képezi a figyelembe vett tényezőket.

43 Az említett irányelvben a korrekciós mechanizmus által követett célt illetően, az arra irányul többek között, hogy elősegítse a héalevonások pontosságát (lásd ebben az értelemben: 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 25. pont; 2012. október 18-i TETS Haskovo ítélet, C-234/11, EU:C:2012:644, 31. pont).

44 Márpedig amint arra a jelen ítélet 32. és 33. pontja emlékeztet, a vegyes használatú termékeket és szolgáltatásokat illetően csak akkor térhetnek el a levonható adó meghatározásának az ugyanezen irányelvben előrt módszerétől, ha a másik módszer pontosabb eredményt biztosít.

45 Ennélfogva a levonások korrekciójának más módszer alkalmazásával történő elvégzése mindenképpen hozzá kell, hogy járuljon e levonások pontosságának növeléséhez, és ennélfogva elősegíti a korrekciós mechanizmus által követett cél elérését.

46 Így a hatodik irányelv 20. cikke (1) bekezdésének b) pontja összefüggéseinek és az ezen irányelv által bevezetett levonások korrekciós mechanizmusa által követett célnak a vizsgálatából kiderül, hogy e rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy az a levonási hányad vegyes használatú termékekre és szolgáltatásokra alkalmazandó számítási módja módosításának esetére vonatkozik.

47 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni a második kérdésre, hogy a hatodik irányelv 20. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az azt követeli meg, hogy előírják az említett irányelv 17. cikke (5) bekezdésének hatálya alá tartozó termékek vagy szolgáltatások után elszámolt héalevonások korrekcióját az ezen adó, e levonások kiszámításához használt, az ugyanezen irányelvben a levonható adó meghatározására előírt módszertől eltérő felosztási kritériumának – az érintett korrekciós időszak során történő – elfogadása következtében.

A harmadik kérdésről

48 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem uniós jogi általános elveket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétesek az olyan alkalmazandó nemzeti jogszabályok, amelyek az egyes levonások kiszámításához használt héafelosztási kritérium módosítását követően kifejezetten nem írják elő az előzetesen megfizetett adó hatodik irányelv 20. cikke szerinti korrekcióját, sem átmeneti szabályozást nem írnak elő, jóllehet az előzetesen megfizetett adónak az adóalany által e módosítást megelőzően alkalmazandó felosztási kritérium alapján történő felosztását általánosságban megfelelőnek ismerte el a legfelsőbb bíróság.

49 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a bizalomvédelem és a jogbiztonság elve az európai uniós jogrend részét képezi. Ennélfogva ezen elveket nemcsak az uniós intézményeknek, de az uniós irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak is tiszteletben kell tartaniuk (2004. április 29-i Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet, C-487/01 és C-7/02, EU:C:2004:263, 57. pont).

50 Egyébiránt bár úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kételkedik a hatodik irányelv 20. cikkének a jogbiztonság és bizalomvédelem elvével fennálló összeegyeztethetőségének módját illetően, formálisan nem kérdőjelezte meg e rendelkezés érvényességét.

51 Ugyanakkor a másodlagos uniós jogba tartozó valamely jogszabály szövegét, mint amilyen az említett irányelv 20. cikke, amennyire lehet, úgy kell értelmezni, hogy összhangban legyen az uniós jog általános elveivel, és különösen a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével (lásd ebben az értelemben: 2010. április 29-i M és társai ítélet, C-340/08, EU:C:2010:232, 64. pont).

52 Ami az alalpügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti jogszabályban a korrekció elvégzésére irányuló kötelezettségnek a levonási hányad számítási módjának módosítása esetében történő kifejezett említésének hiányát illeti, emlékeztetni kell arra, hogy amint az a jelen ítélet 47. pontjában megállapításra került, az ilyen kötelezettség a hatodik irányelv 20. cikkének rendelkezéseiből ered.

53 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a tagállamok az irányelvet átültető belső jogi rendelkezések alkalmazása során kötelesek azt – amennyire csak lehetséges – ezen irányelvvel összhangban értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2000. június 27-i Océano Grupo Editorial és Salvat Editores ítélet, C-240/98–C-244/98, EU:C:2000:346, 31. pont).

54 Ebből következik, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem elve nem értelmezhető akként, hogy annak érdekében, hogy elő lehessen írni a levonási jog korrekcióját e jog számítási módjának módosítása esetében, kifejezetten emlékeztetni kell e korrekció kötelező jellegére azon nemzeti jogszabályban, amely alapján e módosítás végrehajtásra került.

55 Ami ezt követően azon körülményt illeti, hogy valamely olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, átmeneti szabályozás előírása nélkül módosítja a levonási hányad számítási módját, először is kitűnik az előzetes döntéshozatal iránti kérelem összefüggéseiből, hogy a kérdést előterjesztő bíróság úgy értelmezi az „átmeneti szabályozás” fogalmát, hogy az olyan rendelkezéseket tartalmaz, amelyek az új törvény alkalmazásának átmeneti mellőzésére irányulnak, és így köztes időszakig a körülményhez igazított különös szabályozást tesznek alkalmazandóvá.

56 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy főszabály szerint valamely új jogszabály azon jogi aktusnak a hatálybalépésétől alkalmazandó, amely e jogszabályt tartalmazza (2013. november 7-i Gemeinde Altrip és társai ítélet, C-72/12, EU:C:2013:712, 22. pont). Következésképpen főszabály szerint nem ellentétes a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével, hogy valamely tagállam átmeneti szabályozás előírása nélkül, azonnali hatállyal módosíthat valamely régi törvényt.

57 Ugyanakkor különleges helyzetekben, amikor a jogbiztonság és a bizalomvédelem elve megköveteli, szükséges lehet a körülményekhez igazított ilyen rendszer bevezetése.

58 Így amint arra a kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet, a Bíróság megállapította, hogy a nemzeti jogalkotó megsértheti a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét, ha hirtelen és előre nem látható módon anélkül fogad el az adóalanyokat addig megillető jogot megszüntető új törvényt, hogy az utóbbiak számára az alkalmazkodáshoz szükséges időt hagytak volna, és az elérendő célhoz ez nem volt szükséges (lásd ebben az értelemben: 2004. április 29-i Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet, C-487/01 és C-7/02, EU:C:2004:263, 70. pont).

59 Különösen az adóalanyoknak biztosítani kell az alkalmazkodáshoz szükséges időt, amennyiben az addig őket megillető jog megszüntetése gazdasági kiigazítások elvégzésével jár számukra (lásd ebben az értelemben: 2015. június 11-i Berlington Hungary és társai ítélet, C-98/14, EU:C:2015:386, 87. pont).

60 Márpedig még ha feltételezzük is, hogy a levonási jog módját megállapító nemzeti jogszabályok módosítása hirtelennek és előre nem láthatónak minősíthető, nem tűnik ki, hogy fennállnak a jelen ítélet előző két pontjában felidézett, átmeneti megfelelő szabályozás

elfogadását igazoló feltételek az olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben szerepelnek.

61 Ugyanis meg kell állapítani, hogy egyrészt a számítási módszer módosítása nem az adóalanyokat megillető levonási jog megszüntetésével, hanem annak hatályának kiigazításával jár.

62 Másrészt az ilyen módosítás önmagában – olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben szerepelnek – nem jár azzal, hogy az adóalanyok megfelelő gazdasági kiigazítást végeznek el, és ennélfogva nem tűnik feltétlenül szükségesnek alkalmazkodási idő előírása.

63 Ami végül azon tényt illeti, hogy az olyan nemzeti jogszabályok alapján, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, módosítják a levonási hányad számítási módját, jóllehet a jelen módszert az érintett tagállam egyik legfelsőbb bírósága „megfelelőnek” minősítette, meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének értelmezésekor figyelembe veendő jogbiztonság és bizalomvédelem elve nem akadályozza meg főszabály szerint, hogy valamely nemzeti jogalkotó módosítsa az uniós jog végrehajtására irányuló jogszabályait (lásd analógia útján: 2010. január 14-i Stadt Papenburg ítélet, C-226/08, EU:C:2010:10, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

64 Ebből következik különösen, hogy az az egyetlen körülmény, hogy egyes nemzeti szabályokat „megfelelőnek” minősített a tagállam egyik legfelsőbb bírósága, nem akadályozza meg, hogy e jogalkotó módosítsa azokat, és hogy e módosítást követően korrekciókra kerüljön sor.

65 A fenti megfontolások összességéből következik, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem uniós jogi általános elveket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétesek az olyan alkalmazandó nemzeti jogszabályok, amelyek az egyes levonások kiszámításához használt felosztási kritérium módosítását követően kifejezetten nem írják elő az előzetesen megfizetett adó hatodik irányelv 20. cikke szerinti korrekcióját, sem átmeneti szabályozást nem írnak elő, jóllehet az előzetesen megfizetett adónak az adóalany által e módosítást megelőzően alkalmazandó felosztási kritérium alapján történő felosztását általánosságban megfelelőnek ismerte el a legfelsőbb bíróság.

A költségekről

66 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkének (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy amennyiben valamely épületet később adólevonásra jogosító és egyéb, adólevonásra nem jogosító ügyletekre használnak, a tagállamok, amennyiben e hozzárendelés nehezen megvalósítható, nem kötelesek előírni, hogy a korábban az ezen**

épület felépítéséhez, megszerzéséhez, fenntartásához vagy karbantartásához használt termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat először e különböző ügyletekhez rendeljék hozzá, annak érdekében, hogy ezt követően kizárólag az egyes adólevonásra jogosító és egyéb, adólevonásra nem jogosító ügyletekre egyaránt felhasznált ezen termékek és igénybe vett ezen szolgáltatások utáni levonási jogot határozzák meg forgalmon alapuló felosztási kritérium alapján, vagy, feltéve hogy e módszer a levonási hányad pontosabb meghatározását biztosítja, területen alapuló felosztási kritérium alapján.

2) **A 95/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 20. cikkét akként kell értelmezni, hogy az azt követeli meg, hogy előírják az említett irányelv 17. cikke (5) bekezdésének hatálya alá tartozó termékek vagy szolgáltatások után elszámolt hozzáadottértékadó-levonások korrekcióját az ezen adó, e levonások kiszámításához használt, az ugyanezen irányelvben a levonható adó meghatározására előírt módszertől eltérő felosztási kritériumának – az érintett korrekciós időszak során történő – elfogadása következtében.**

3) **A jogbiztonság és a bizalomvédelem európai uniós jogi általános elveket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétesek az olyan alkalmazandó nemzeti jogszabályok, amelyek az egyes levonások kiszámításához használt hozzáadottértékadó-felosztási kritérium módosítását követően kifejezetten nem írják elő az előzetesen megfizetett adó 95/7 irányelvvel módosított hatodik irányelv 20. cikke szerinti korrekcióját, sem átmeneti szabályozást nem írnak elő, jóllehet az előzetesen megfizetett adónak az adóalany által e módosítást megelőzően alkalmazandó felosztási kritérium alapján történő felosztását általánosságban megfelelőnek ismerte el a legfelsőbb bíróság.**

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: német.