

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2019. május 8.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (hóa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 168. cikk a) pontja – Az elzeteresen felszámított adó levonása – A héasemlegesség elve – Gazdasági tevékenységeket és nem gazdasági tevékenységeket is folytató adóalany – A hóa hatálya alá tartozó ügyletek és a hóa hatálya alá nem tartozó ügyletek teljesítése érdekében beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások – A megosztás feltételeinek hiánya a nemzeti szabályozásban – Az adóztatás jogszerűségének az elve”

A C-566/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławiai vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2017. szeptember 26-án érkezett, 2017. július 10-i határozatával terjesztett el

a **Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach**

és

a **Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, a második tanács elnökeként eljárva, A. Prechal, C. Toader, A. Rosas (előadó) és M. Ilešić bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: R. Frensz tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. szeptember 20-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach képviseletében P. Kosiński, K. Ziemiński radcowie prawni és P. Kamiński doradca podatkowy,
- a Szef Krajowej Administracji Skarbowej képviseletében B. Kozodziej és J. Kaute,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna és A. Kramarczyk – Szaładzińska, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és M. Siekierzyńska, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2018. december 6?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 168. cikke a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego w Polkowicach (a polkowicei rézkitermel? terület önkormányzati társulása, a továbbiakban: önkormányzati társulás) és a Sze? Krajowej Administracji Skarbowej (a nemzeti adóigazgatás vezet?je, a továbbiakban: adóhatóság) között, az önkormányzati társulás által a hozzáadottérték?adó (h?a) hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységekhez és a h?a hatálya alá nem tartozó nem gazdasági tevékenységekhez (a továbbiakban: vegyes kiadások) történ? termékbeszerzéseket és igénybe vett szolgáltatásokat terhel? (h?a) levonásához való jogról kialakított adójogi állásfoglalás iránti kérelem tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv III. címe az „Adóalanyok” címet viseli. E cím alatt a 9. cikk (1) bekezdésének els? albekezdésében ezen irányelv el?írja:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

4 Ugyanezen cím alatt az említett irányelv 13. cikke (1) bekezdésének els? albekezdése el?írja:

„Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek és egyéb közjog által szabályozott szervek nem min?sülnek adóalannak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, ha e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben adókat, díjakat, illetékeket, járulékokat vagy egyéb közterheket szednek be.”

5 Ugyanezen irányelv „Adólevonás” cím? X. címe öt fejezetet tartalmaz, amelyb?l az els? fejezet címe „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya”. E fejezet alatt a 168. cikk el?írja:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend? adó összegéb?l levonni a következ? összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett H?A?t;

[...]”

6 Ugyanezen cím 2. fejezetének címe „Arányos levonás”. Az említett fejezet alatt a héairányelv 173. cikke el?írja:

„(1) Amennyiben az adóalany egyidej?leg használ fel termékeket és szolgáltatásokat olyan

ügyletekhez, amelyek esetében a 168.[...] cikk értelmében adólevonási jog illeti meg, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joga, akkor az elzsetesen felszámított HÉA összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az elször említett ügyletekhez köthet?.

A levonási hányadot a 174. és 175. cikknek megfelel?en az adóalany által lebonyolított összes ügyletre kell meghatározni.

(2) A tagállamok a következ? intézkedéseket hozhatják:

- a) engedélyezhetik az adóalanynak, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön levonási hányadot alkalmazzon, ha minden ilyen részterületr?l külön nyilvántartást vezet;
- b) kötelezhetik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön levonási hányadot alkalmazzon, és hogy valamennyi ilyen részterületr?l külön nyilvántartást vezessen;
- c) engedélyezhetik vagy kötelez?vé tehetik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére alkalmazza;
- d) engedélyezhetik vagy kötelez?vé tehetik, hogy az adóalany az adólevonást az (1) bekezdés els? albekezdésében megállapított szabállyal összhangban az ott megnevezett ügyletek valamennyi céljára felhasznált termékekre és szolgáltatásokra alkalmazza;
- e) amennyiben az adóalany által le nem vonható HÉA jelentéktelen összeg?, engedélyezhetik annak figyelmen kívül hagyását.”

7 Ezen irányelv 174. és 175. cikke a levonási hányad kiszámítására vonatkozik.

A lengyel jog

A Lengyel Köztársaság alkotmánya

8 Az 1997. április 2?i Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (a Lengyel Köztársaság alkotmánya) (Dz. U. 78. sz., 483. tétel) 217. cikke szerint az adók és egyéb járulékok kivetésér?l törvényben kell rendelkezni. E törvény meghatározza az adóalanyokat, az adóalapot, az adómértéket, az adókedvezmények és visszatérítések nyújtásának elveit, valamint az adómentességet élvez? adóalanyok csoportjait.

A héátörvény

9 A 2004. március 11?i Ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és szolgáltatásokat terhel? adóról szóló törvény) (Dz. U. 177. sz., 1054. tétel) alapeljárásra alkalmazandó változata (a továbbiakban: héátörvény) 15. cikkének (6) bekezdése szerint:

„A polgári jogi szerz?dések alapján folytatott tevékenységek kivételével nem min?sülnek adóalanynak a közhatalmi szervek és az e szerveket a különös jogszabályok által rájuk bízott feladatok ellátásában segít? hivatalok.”

10 A héátörvény 86. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A 15. cikk szerinti adóalanyok, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használják fel, [...] jogosultak a fizetendő adó összegéből levonni az elzeteresen felszámított adó összegét.”

11 E törvény 90. cikkének (1)–(3) bekezdése elírja:

„(1) Olyan termékek és szolgáltatások esetében, amelyeket az adóalany adólevonásra jogosító tevékenységekhez és adólevonásra nem jogosító tevékenységekhez egyaránt felhasznál, az adóalany köteles az t adólevonásra jogosító tevékenységekkel összefügg elzeteresen felszámított adó összegét elkülönítetten megállapítani.

(2) Ha az (1) bekezdésben szerepl összegek egészének vagy részének elkülönített megállapítása lehetetlen, akkor az adóalany a [...] a fizetendő adó összegéből levonhatja az t adólevonásra jogosító tevékenységekhez részarányosan hozzárendelhet elzeteresen felszámított adót.

(3) A (2) bekezdésben szerepl részt úgy kell kiszámítani, hogy az az adólevonásra jogosító tevékenységek és az adólevonásra nem jogosító tevékenységek összes éves árbevételéből az éves árbevétel adólevonásra jogosító tevékenységekkel elért része.”

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdés

12 Az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, hogy az önkormányzati társulás a lengyel jog szerint letelepedett jogi személy, amely bizonyos, a társuláshoz tartozó önkormányzatokra háruló közfeladatok lát el. Feladatai közé tartozik többek között a tagjai területén keletkező települési hulladéokra vonatkozó gazdálkodási feladatok megtervezése és ellátása. Ezen, az önkormányzatok által beszédett díjakból finanszírozott tevékenységek nem minősülnek a közös héarendszer hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek, így nem tartoznak ezen adó hatálya alá.

13 2013-tól az önkormányzati társulás kiegészítő szolgáltatásokat – többek között ingatlanok vegyes hulladék megfelel konténereivel történ ellátását, elszállítási szolgáltatás nyújtását, és növényi hulladék, valamint építési és bontási hulladékot tartalmazó konténerek elszállítását – nyújtott magánszemélyek részére. E szolgáltatások nyújtása a közös héarendszer hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek minősül. Az önkormányzati társulás által e gazdasági tevékenység révén szerzett bevételek a 2013 és 2015 közötti adóévekben évi összes 59 368,18 lengyel zoty (PLN) (hozzávetőleg 13 845 euró), 372 166,48 PLN (hozzávetőleg 86 796 euró), illetve 386 393,79 PLN (hozzávetőleg 90 114 euró) volt.

14 Ezen adóévek során az önkormányzati társulás többek között az e jogalany működésével és a hulladékgazdálkodással összefüggésben kiadásokat eszközölt. E kiadások egy része a vegyes kiadásokhoz tartozott. Az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatból kitnik ugyanis, hogy e kiadások nem kizárólag az önkormányzati társulás által teljesített, a közös héarendszer hatálya alá nem tartozó, nem gazdasági ügyletekhez, vagy a hatálya alá tartozó gazdasági ügyletekhez kapcsolódnak.

15 Mivel az önkormányzati társulásnak kétségei voltak a 2013–2015. adóévek hea címén megfizetendő összegeket illetően, a héatörvény értelmezésére vonatkozó adójogi állásfoglalás iránti kérelmet nyújtott be az adóhatósághoz. 2016. október 17-i adójogi állásfoglalásában az adóhatóság a vegyes kiadásokat illetően megállapította, hogy az önkormányzati társulás a gazdasági tevékenységéhez kapcsolódó ezen adó összegének megállapításához elször köteles megosztani az elzeteresen megfizetett héát. Az erre vonatkozó nemzeti jogi szabályok hiányában

az adóalany kötelezettsége olyan megfelel? módszer kiválasztása, amely lehetővé teszi számára az el?zetesen megfizetett h?a összegének a gazdasági tevékenységei és a nem gazdasági tevékenységei közötti megosztását. A levonható h?a összegének megállapítása érdekében másodszor alkalmazni kell a héatörvény 90. cikkének (3) bekezdésében el?írt gazdasági tevékenységekre vonatkozó hányadot, annak érdekében, hogy adott esetben megállapításra kerüljön az adólevonásra jogosító adóköteles ügyletekhez kapcsolódó, másrészt pedig az ilyen jog gyakorlására nem jogosító adómentes ügyletekhez kapcsolódó el?zetesen megfizetett h?a összege.

16 Az önkormányzati társulás a héatörvény 86. cikke (1) bekezdésének megsértésére alapítva keresetet indított a Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (wroc?awi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) el?tt ezen adójogi állásfoglalás megsemmisítése érdekében. Többek között arra a tényre támaszkodott, hogy ami a vegyes kiadásokat illeti, e törvény nem ír el? semmilyen szabályt az el?zetesen megfizetett h?a attól függ? megosztása vonatkozásában, hogy e kiadások az adóalany gazdasági tevékenységéhez vagy nem gazdasági tevékenységek kapcsolódnak?e. Így az önkormányzati társulás azt állítja egyrészt, hogy vegyes kiadások címén nem köteles alkalmazni az el?zetesen megfizetett h?a megosztásának módszerét. Másrészt az említett kiadásokat érint? levonási jog következésképpen nem korlátozható a héatörvény 90. cikkében el?írt, az ezen adó hatálya alá tartozó vagy az ezen adó alól mentes gazdasági tevékenységekre vonatkozó hányadon túl.

17 E tényez?kre tekintettel a kérdést el?terjeszt? bíróság megállapítja, hogy 2016 január 1?jéig a héatörvény 90. és 91. cikkében el?írt szabályok kivételével a lengyel jogalkotó nem fogadott el szabályt a vegyes kiadások tekintetében el?zetesen megfizetett h?a megosztása vonatkozásában. A héatörvény 2016. január 1?jén hatályba lép? módosításait követ?en az említett kérdés már szabályozásra került, azonban ezen új rendelkezések nem alkalmazandók az el?tte folyamatban lév? jogvitában érintett 2013 és 2015 közötti adóévekre.

18 Egyébiránt a kérdést el?terjeszt? bíróság megállapítja, hogy a héairányelv nem tartalmaz az adóalany vegyes kiadásait terhel? el?zetesen megfizetett adó összegeinek megosztására vonatkozó szabályt. A Bíróság ítélezési gyakorlatából kit?nik, hogy a mivel e tekintetben hallgat a héairányelv, a tagállamok feladata – az uniós jog és a közös héarendszer alapelveinek tiszteletben tartása mellett – az ilyen megosztás módszerének és feltételeinek a meghatározása.

19 E tekintetben a kérdést el?terjeszt? bíróság megállapítja, hogy a Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország) egy 2011. október 24?i ítéletében úgy határozott, hogy a nemzeti jogban el?írt ilyen feltételek hiányában az adóalany jogosult a h?a teljes mérték? levonására, ideértve a közös héarendszer hatálya alá nem tartozó ügyletekhez kapcsolódó adó el?zetesen megfizetett részét is. Többek között az adóztatás, a közterhek kivetése és az adómérték megállapítása Lengyel Köztársaság Alkotmányának 217. cikke szerinti jogszer?ségének elvére alapítva e bíróság úgy ítélte meg, hogy a héatörvény 2016. január 1?jén hatályba lép? módosításai el?tt az e módosításoknak megfelel? feltételek figyelmen kívül hagyása nem róható fel az adóalanyoknak.

20 Márpedig a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kételyei vannak a nemzeti jog ilyen értelmezésének a héairányelvvel való összeegyeztethet?ségét illet?n. E bíróság megállapítja különösen, hogy a héatörvény 86. cikkének (1) bekezdése az ezen irányelv 168. cikkének mintájára, – amelynek átültetésére irányul – kifejezetten megállapítja, hogy a héalevonási jog csak a h?a hatálya alá tartozó ügyletekhez kapcsolódik.

21 Többek között megállapítja, hogy a vegyes kiadások címén el?zetesen megfizetett h?aösszegek gazdasági tevékenységek és nem gazdasági tevékenységek közötti megosztására vonatkozó nemzeti jogi „technikai” rendelkezések hiánya nem vezethet ahhoz, hogy ilyen

helyzetben az adóalanyok az ezen adó teljes mérték? levonására jogosultak. E bíróság szerint az ilyen nemzeti gyakorlat sérti a héairányelv 168. cikkének szövegét, valamint a héasemlegesség elvét, mégpedig annyiban, amennyiben az el?tte folyamatban lév? ügyet illet?en az említett gyakorlat jogalap nélküli el?nyt biztosít az önkormányzati társulás javára. A kérdést el?terjeszt? bíróság megállapítja egyébiránt, hogy az adóhatóság által kifejtett azon álláspont, amely szerint az adóalanynak ilyen helyzetben lehet?sége van a megosztás legmegfelel?bb módszerének kiválasztására, összeegyeztethet?nek t?nik számára a héairányelvvel.

22 Ilyen körülmények között a Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (wroc?awi vajdasági közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes?e a [héa]írányelv 168. cikkének a) pontjával és a [héa]semlegességének elvével az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint teljes mértékben biztosított az adólevonási jog olyan termékek megvásárlásával és szolgáltatások igénybevételével összefüggésben, amelyeket az adóalany héa hatálya alá tartozó (adóköteles és adómentes) és héa hatálya alá nem tartozó tevékenységeihez is felhasználnak, tekintettel arra, hogy a nemzeti jog nem szabályozza az el?zetesen felszámított héaösszegek fenti fajtájú tevékenységek szerinti megosztásának módszerét és feltételeit?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés?I

23 Kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell?e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely engedélyezi az adóalany számára, hogy levonja a vegyes kiadásokat terhel? el?zetesen felszámított adó teljes összegét, mivel az alkalmazandó adószabályozás nem tartalmaz a megosztás feltételeire és módszerére vonatkozó olyan különös szabályokat, amelyek lehet?vé tennék az adóalany számára ezen el?zetesen megfizetett, a gazdasági tevékenységeihez és a nem gazdasági tevékenységeihez kapcsolódónak min?sül? héa részének meghatározását.

24 E kérdés megválaszolása érdekében emlékeztetni kell el?zetesen a héalevonási jognak a héairányelvb?I és a Bíróság ítélezési gyakorlatából következ? jogi alapjaira.

25 El?ször is a levonási jog részletszabályait többek között a héairányelv 168. cikke tartalmazza. E cikk a) pontja szerint az adóalany jogosult az általa fizetend? adó összegéb?I levonni a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetend? vagy megfizetett héát, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel.

26 A héairányelv által felállított rendszer logikája ugyanis a semlegességen alapul. Csak az adóalany által az adóköteles tevékenységeihez felhasznált termékeket vagy szolgáltatásokat terhel? el?zetesen felszámított adó vonható le. Más szavakkal, az el?zetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással. Ha az adóalany által beszerzett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem a fizetend? adó felszámítására, sem ezen el?zetesen felszámított adó levonására. Ugyanakkor, amennyiben az eszközöket és a szolgáltatásokat adóköteles értékesítési ügyletekhez használják fel, a kett?s adóztatás elkerülése érdekében szükségszer?en levonható az el?zetesen felszámított adó (lásd ebben az értelemben: 2016. június 16?i Mateusiak ítélet, C?229/15, EU:C:2016:454, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

27 Így a levonáshoz való jog fennállása azt feltételezi, hogy az adóalany a terméket vagy szolgáltatást e min?ségében eljárva szerzi be, és azt gazdasági tevékenysége szükségleteire

használja fel (lásd többek között: 2012. február 16-²i Eon Aset Menidjmont ítélet, C-118/11, EU:C:2012:97, 69. pont). Másrészt ahhoz, hogy a h³ea levonható legyen, az igénybe vett tevékenységeknek f³szabály szerint közvetlen és egyenes kapcsolatban kell állniuk a másnak nyújtott a h³ealevonásra jogosító tevékenységekkel. Végül a beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhel³ adó levonásának joga ezért azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelmét képezik (lásd ebben az értelemben: 2008. március 13-²i Securenta ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 27. pont; 2012. szeptember 6-²i Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 36. pont; 2015. július 16-²i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 23. és 24. pont).

28 Másodszor, abban az esetben, ha az adóalany a termékeket és szolgáltatásokat egyidej³leg levonási jogot keletkeztet³ gazdasági tevékenységek és levonási jogot nem keletkeztet³ gazdasági tevékenységek, azaz adómentes tevékenységek végzéséhez használja fel, a h³eaírányelv 173–175. cikke a levonható h³ea részének meghatározását lehet³vé tév³ szabályokat ír el³, amely résznek arányosnak kell lennie az adóalany adóköteles gazdasági tevékenységeihez kapcsolódó összegekkel. E tekintetben a Bíróság pontosította, hogy az utóbbi szabályok kizárólag a gazdasági tevékenységekhez kapcsolódó költségekre es³ el³zetesen felszámított h³ea-ra vonatkoznak, megosztva azt az adóköteles, így levonásra jogosító és a levonásra nem jogosító adómentes tevékenységek között (lásd ebben az értelemben: 2008. március 13-²i Securenta ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 33. pont; 2012. szeptember 6-²i Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 42. pont; 2015. július 16-²i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 27. pont). Ezzel szemben, annak érdekében, hogy ne veszélyeztesse a közös h³ea-rendszer által biztosított semlegesség célját, a h³eaírányelv hatálya alá nem tartozó tevékenységeket ki kell zárni az utóbbi rendelkezésekben érintett levonási hányad kiszámításakor (lásd ebben az értelemben: 2000. november 14-²i Floridienne és Berginvest ítélet, C-142/99, EU:C:2000:623, 32. pont; 2001. szeptember 27-²i Cibo Participations ítélet, C-16/00, EU:C:2001:495, 44. pont; 2004. április 29-²i EDM-²ítélet, C-777/01, EU:C:2004:243, 54. pont).

29 Harmadszor emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy a h³eaírányelv erre irányuló hallgatása esetében az el³zetesen felszámított h³ea-összegeknek a gazdasági tevékenységek és a nem gazdasági tevékenységek közti megosztására vonatkozó módszerek és feltételek meghatározása a tagállamok hatáskörébe tartozik. Az utóbbiak e hatáskör gyakorlása során kötelesek figyelembe venni a h³eaírányelv célját és szerkezetét, és kötelesek e tekintetben olyan számítási módot meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek e két tevékenységre es³ tényleges arányát (lásd különösen: 2018. július 25-²i Gmina Ryjewo ítélet, C-140/17, EU:C:2018:595, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 A jelen esetben kit³nik az el³zetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy az alapügyben szóban forgó adóévekben a Lengyelországban hatályban lév³ jogszabályok nem tartalmaztak a vegyes kiadások címén el³zetesen megfizetett h³ea-nak a gazdasági tevékenységek és nem gazdasági tevékenységek közötti megosztására vonatkozó módszerekr³l és feltételekr³l szóló különös szabályokat. E nemzeti szabályozás hiányára támaszkodva az önkormányzati társulás azt állítja a kérdést el³terjeszt³ bíróság el³tt, hogy nem követelhet³ meg, hogy ilyen megosztást hajtson végre, ennél fogva jogosult az ilyen típusú kiadásokat terhel³ adó teljes összegének a levonására.

31 Vizsgálni kell tehát, hogy a nemzeti szabályozás ilyen hiánya azzal jár-e, hogy az olyan adóalany, mint az önkormányzati társulás, ezen egyetlen tény okán jogosult a vegyes kiadások címén elztesen megfizetett teljes hea levonására.

32 Elször is hangsúlyozni kell, hogy az adóalanyt terhel, az elztesen megfizetett héának a gazdasági és nem gazdasági tevékenységek közötti megosztására irányuló kötelezettség magának a heairányelv 168. cikke a) pontjának a szövegéből következik. E rendelkezés az elztesen megfizetett adó levonási jogát kizárólag abban az esetben írja el, ha a termékeket és szolgáltatásokat az adóalany adóköteles tevékenységeihez használták fel.

33 Amint az többek között a jelen ítélet 26. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik, ha az adóalany által beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat a hea hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az elztesen felszámított adó levonására.

34 Nem vitatott, hogy a heairányelv nem ír el különös szabályokat a vegyes kiadások címén elztesen megfizetett héának a gazdasági és nem gazdasági tevékenység közötti megosztásának feltételeire és módszereire. Így a tagállamok széles mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek a megosztás ilyen feltételeinek és módszereinek megválasztását illetően.

35 Ugyanakkor az ilyen szabályok alkalmazandó adószabályozásban lévő pusztá hiánya nem jelenti azt, hogy az adóalany jogosult levonni az ilyen kiadásokat terhelő hea teljes összegét, az elztesen megfizetett, a közös hearendszer hatálya alá nem tartozó tevékenységekhez kapcsolódó adó összegét is ideértve. A teljes mértékű adólevonáshoz való jog biztosítása az említett jog kiszélesedésével járna, amely ellentétes a közös hearendszer alapelveivel.

36 Amint azt a főtanácsnok az indítványa 57. pontjában megjegyezte ugyanis, egy gazdasági és nem gazdasági tevékenységeket is folytató adóalany – mint az önkormányzati társulás – számára annak engedélyezése, hogy teljes mértékben levonja a vegyes kiadások címén elztesen megfizetett héát, az adósemlegesség elvével ellentétes elnyt biztosítana a javára, amely elv a Bíróság szerint az egyenlő bánásmód általános elvének az uniós jogalkotó által a hea területén történő kifejezésének minősül (lásd ebben az értelemben: 2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet, C-174/08, EU:C:2009:669, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Ebből következik, hogy amennyiben valamely tagállam szabályozása nem tartalmaz különös szabályokat az elztesen megfizetett hea gazdasági és nem gazdasági tevékenységek közötti megosztásának feltételeire és módszereire, annak főszabály szerint nincs hatása a heairányelv 168. cikkében elírt levonási jog hatályára.

38 A kérdést elterjesztő bíróság megállapítja mindazonáltal, hogy a vegyes kiadásokat illetően teljes körű levonási jogot biztosító nemzeti gyakorlatot indokolja a Lengyel Köztársaság alkotmánya 217. cikkének az adóztatás jogszerűségére vonatkozó értelmezése.

39 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy amint az a tagállamok közös alkotmányos hagyományaiból következik, az adóztatás jogszerűségének elve általános jogelvként az uniós jogrend részének tekinthető. Még ha ezen elv megköveteli is, amint azt a főtanácsnok az indítványa 110. pontjában megállapította, hogy minden olyan adó, mint a hea megfizetésére irányuló kötelezettség, valamint az annak érdemi jellemzőit meghatározó valamennyi lényeges elemet törvényben kell rögzíteni, az említett elv nem követeli meg, hogy az adóztatás minden technikai szempontját kimerítően szabályozzák, amennyiben a törvényben meghatározott szabályok alapján az adóalany képes a fizetendő adóösszeget kiszámítani és meghatározni,

valamint ezen adóösszeg esedékességének időpontját meghatározni.

40 Következésképpen az adó lényeges eleméhez viszonyítva kiegészítő jellegű technikai szabályoknak az alkalmazandó adószabályozásban lévő hiánya önmagában nem minősül az uniós jog általános elveként, az adóztatás jogszerűsége elve megsértésének. Ugyanígy önmagában annak ténye, hogy az alkalmazandó adószabályozás több lehetséges magatartás között történő választási lehetőséget biztosított az adóalany számára valamely jogosultság igénybevételéhez, nem tekinthető ellentétesnek ezen elvvel.

41 Mivel az uniós jogalkotó általi harmonizáció tárgyát képező olyan adó, mint a héa, lényeges eleméről van szó, annak kérdése, hogy mely elemeket kell törvényben meghatározni, olyan kérdés, amelyet az uniós jog általános elveként, az adóztatás jogszerűségének elve alapján kell vizsgálni, nem pedig az ezen elv nemzeti jogban történő értelmezése alapján.

42 Ami konkrétabban a levonási jogot illeti, az a héafizetési kötelezettség lényeges elemét képezi. Az említett jog hatályát a héairányelv 168. cikke világosan meghatározza. Így a Bíróság hangsúlyozta, hogy az említett rendelkezés pontosan körülírja az adólevonási jog eredetét és alkalmazási körét és nem biztosít mérlegelési jogkört a tagállamok számára a végrehajtására vonatkozóan (lásd ebben az értelemben: 2005. március 10-ii Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet, C-33/03, EU:C:2005:144, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Ennélfogva, amennyiben az adóalany az alkalmazandó adószabályozás alapján meg tudja állapítani a levonási jog pontos hatályát, nem tekinthető úgy, hogy a vegyes kiadásai között a gazdasági tevékenységeihez kapcsolódó kiadások meghatározására irányuló kötelezettsége ellentétes az adóztatás jogszerűségének az elvével. Az ilyen követelmény ugyanis a közös héarendszerben nem a héa egyik alapvető, az alkalmazandó adószabályozásban kifejezetten előírandó jellemzőjét meghatározó lényeges elemet képez, hanem csak az adóalany által a levonási jog igénybevételéhez előzetesen teljesítendő feltételként kiegészítő jellegű.

44 Még ha végül a kérdést előterjesztő bíróság feladata is, hogy értékelje az alapjogvitában, hogy teljesülnek-e az adóztatás jogszerűségének elvéből eredő, az előző pontokban foglalt követelmények, a Bíróság feladata, hogy ehhez minden szükséges útmutatást megadjon e bíróság számára az uniós joggal kapcsolatban az előtte folyamatban lévő jogvita elbírálásának lehetővé tételéhez.

45 Először is meg kell állapítani, hogy a héairányelv 168. cikkét a héatörvény 86. cikke ültette át a lengyel jogba. Az utóbbi rendelkezés előírja a héairányelv 168. cikkének mintájára, hogy az adóalanyok, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használják fel, jogosultak a fizetendő adó összegéből levonni az előzetesen felszámított adó összegét. Így úgy tűnik, aminek ellenőrzése a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a héatörvény 86. cikke pontosan meghatározza a levonási jog hatályát és terjedelmét.

46 Ezt követően, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az alkalmazandó adószabályozásban előírt, az előzetesen megfizetett héa gazdasági és nem gazdasági tevékenységek közötti megosztásának feltételeire és módszereire vonatkozó különös szabályok hiányában az adóalany a hatáskörrel rendelkező nemzeti adóhatóságoktól a saját helyzetét felméri és a helyes jogalkalmazást megjelölő adójogi állásfoglalást kaphat. Egyébiránt a Bíróság rendelkezésére álló információk alapján az adóalany kiválaszthatja a megfelelő módszert az ilyen megosztás elvégzéséhez. E körülmények között, és tekintettel többek között a héatörvény 86. cikkére, az ilyen szabályok hiánya nem tűnik az adóalanyt a levonható héaösszeg meghatározásában megakadályozó jellegűnek.

47 Végül és a fenti megfontolásokat folytatva, az alapügyben szóban forgó nemzeti gyakorlatot

a kérdést elterjeszt? bíróság a héairányelv 168. cikkével ellentétesnek tekinti.

48 E tekintetben emlékeztetni kell arra egyrészt, hogy a nemzeti bíróságok a nemzeti jogot kötelesek – amennyiben lehetséges – az uniós joggal összhangban értelmezni, és a hatáskörrel rendelkező nemzeti adóhatóságok f?szabály szerint hivatkozhatnak az adóalannyal szemben az ilyen összhangban álló értelmezésre (lásd ebben az értelemben: 1996. szeptember 26?i Arcaro ítélet, C?168/95, EU:C:1996:363, 41. és 42. pont; 2007. július 5?i Kofoed ítélet, C?321/05, EU:C:2007:408, 45. pont; 2011. szeptember 15?i Franz Mücksch ítélet, C?53/10, EU:C:2011:585, 34. pont).

49 Másrészt, bár az összhangban álló értelmezés kötelezettsége nem szolgálhat a nemzeti jog *contra legem* értelmezésének alapjául (lásd többek között: 2008. április 15?i Impact ítélet, C?268/06, EU:C:2008:223, 100. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), a nemzeti bíróságoknak adott esetben módosítaniuk kell az állandó ítélkezési gyakorlatot, amennyiben az a nemzeti jognak valamely irányelv céljaival összeegyeztethetetlen értelmezésén alapul (2016. április 19?i DI ítélet, C?441/14, EU:C:2016:278, 33. pont; 2008. április 15?i Egenberger ítélet, C?414/16, EU:C:2018:257, 72. pont; 2018. szeptember 11?i IR ítélet, C?68/17, EU:C:2018:696, 64. pont).

50 A fenti megfontolásokra tekintettel az elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely engedélyezi az adóalany számára, hogy levonja a vegyes kiadásokat terhel? elzetesen felszámított héa teljes összegét, mivel az alkalmazandó adószabályozás nem tartalmaz a megosztás feltételeire és módszerére vonatkozó olyan különös szabályokat, amelyek lehetővé tennék az adóalany számára, hogy meghatározza az ezen elzetesen megfizetett héa gazdasági tevékenységeihez és nem gazdasági tevékenységeihez kapcsolódó részét.

A költségekr?

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

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

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely engedélyezi az adóalany számára, hogy levonja az általa a hozzáadottérték?adó (héa) hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységekhez és a héa hatálya alá nem tartozó nem gazdasági tevékenységekhez egyidej?leg beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhel? elzetesen felszámított héa teljes összegét, mivel az alkalmazandó adószabályozás nem tartalmaz a megosztás feltételeire és módszerére vonatkozó olyan különös szabályokat, amelyek lehetővé tennék az adóalany számára, hogy meghatározza az ezen elzetesen megfizetett héának a gazdasági tevékenységeihez és nem gazdasági tevékenységeihez kapcsolódó részét.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.