

PAOLO MENGOZZI

F?TANÁCSNOK 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 el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal iránti kérelem – Adózás – Hozzáadottérték?adó – Az el?zetesen megfizetett adó levonásához való jog – Adóköteles ügyletekhez és adómentes ügyletekhez egyaránt felhasznált termékek és szolgáltatások – Épület kereskedelmi és lakhatási célú bérbeadása – A kereskedelmi célú bér?khöz rendelt, forgalmon alapuló adólevonási hányad kiszámítása – Az ilyen bér?khöz rendelt, az épület alapterületén alapuló hányad kiszámítását el?író nemzeti szabályozás – Visszaható hatály – Jogbiztonság – Jogos bizalom”

I – Bevezetés

1. A jelen el?zetes 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 lév? jogvita keretében terjesztették el?, amelynek tárgya annak eldöntése, hogy melyik számítási módot kell alkalmazni a 2004. évre vonatkozó hozzáadottérték?adó (héta) 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 elírja az eredetileg levont hűa 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 egyszerre 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 hűa 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 hozzáadottértékadó, 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 hozzáadottértékadó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a hozzáadottértékadónak 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 elírja:

„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, hozzáadottértékadó nélkül számított összege [helyesen: árbevételének összege] szerepel,

– a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételének], hozzáadottértékadó 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 elállították 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 elállították.

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 elzeteresen felszámított adóösszegeket vonhatja le:

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

[...]

(2) Az elzeteresen 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 elzeteresen felszámított adó levonását kizárják, nem vonható le az elzeteresen 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-én lépett hatályba, az alábbi harmadik mondattal egészítette ki ezt a rendelkezést:

„Az elzeteresen felszámított adó le nem vonható részösszegének az elzeteresen 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 elzeteresen 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 elzeteresen 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 elzártesen megfizetett adó felosztása a befektetési érték és a forgalmi érték egymáshoz viszonyított aránya alapján szintén lehetséges [...].”

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

„(1) Amikor azon tényez?k, amelyeket az eredeti adólevonás összegének meghatározása során figyelembe vettek, megváltoznak az ügyletek céljára csak egy alkalommal használt tárgyi eszközök els? használatbavételét követ? öt éven belül, az e módosításoknak megfelel? visszatérítést minden naptári évben végre kell hajtani azon adók levonásának módosítása útján, amelyek a beszerzési vagy el?állítási 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 határid?t egy tízéves határid? váltja fel.

(2) Az (1) bekezdésben el?írt korrekció céljából a korrekció minden egyes naptári éve tekintetében az e bekezdés els? mondatában említett esetekben a tárgyi eszközt terhel?, elzártesen megfizetett adó összegének az egyötöd részét, a második mondatban említett esetekben pedig annak az egytized részét kell alapul venni [...].”

III – Az alapeljárás, az elzártes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések és a Bíróság el?tti 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 befejez?dött; az épület hat lakó? és kereskedelmi egységb?l, valamint tíz mélygarázshelyb?l áll. Egyes egységeket és mélygarázshelyeket 2002 októbere óta bérbe adnak.

15. Az 1999 és 2003 közötti évekre kiterjed? id?szakra 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 ügyletekb?l 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 el?terjesztett 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 elzártesen 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 visszatérítend? 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 követ?en 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 elzárva felszámított hea 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 adóköteles bérbe adott helyiségei összes alapterületének, és a 2004. évre vonatkozóan a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR számára 950 euró összegű hea 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 hea 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 hea 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 árak] 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 elzárva 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 hea 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 hea 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 elterjeszt? bíróságban a kérdés, hogy vajon a BLC Baumarkt ítélet (C?511/10, EU:C:2012:689) nem kérd?jelezi?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 szerepl?, a forgalmon alapuló felosztási kritériumtól eltér?, azaz a vegyes használatú termékeket és szolgáltatásokat terhel? 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 elterjeszt? 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 illet?en, amely szerint az alkalmazott módszernek a végrehajtandó adólevonás pontosabb felosztását kell biztosítania, a kérdést elterjeszt? 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. Ebb?l következik, hogy a német hatóságok és bíróságok által az Armbrecht?ítélet (C?291/92, EU:C:1995:304) kihirdetése el?tt 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 – el?nyben kellene részesíteni, mivel az pontosabb eredményekhez vezet, mint a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazása.

26. Másrészt a kérdést elterjeszt? bíróság megjegyzi, hogy a BLC Baumarkt ítéletben (C?511/10, EU:C:2012:689, 19. pont) a Bíróság kimondta, hogy a tagállamok azon lehet?sége, hogy a vegyes használatú termékek és szolgáltatások betudására vonatkozóan a hatodik irányelvben meghatározott módszert?l eltér? megoldást alkalmazzanak, csak „valamely adott ügylet – mint például vegyes használatú épület felépítése” – esetén áll fenn. Következtetésképpen a kérdést elterjeszt? bíróság úgy ítéli meg, hogy ugyanazt, azaz a területen alapuló felosztási kritériumra alapozott módszert kell alkalmazni azon heaösszegek esetében, amelyeket egy épület felépítése vagy megszerzése, valamint az épület használata, fenntartása vagy karbantartása során felmerül? költségek esetében számítottak fel, és felteszi a kérdést, hogy vajon a rendszerek ilyen kialakítása megfelel?e a hivatkozott ítéletnek.

27. Másodsorban a kérdést elterjeszt? bíróság megállapítja, hogy bár a Bíróságnak már lehet?sége adódott kimondani, hogy egy jogszabály?módosítás egyes adólevonások kötelez? 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 lehet?vé teszi?e valamely tagállam számára, hogy az adóalanyoktól a hea korrekcióját követelje meg a vegyes használatú termékeket és szolgáltatásokat érint? beszámítási módszereknek az e tagállam általi módosítása esetén, így abban az esetben, ha az adóalany továbbra is az eredeti szándékának megfelel?en adóköteles tevékenységekhez használta az épület részeit, továbbá nem követett el pontatlanságokat az eredetileg elszámolt levonások kiszámítása során, és nem is tett szert indokolatlan el?nyre az eredetileg elszámolt levonásokból.

28. Harmadsorban a kérdést elterjeszt? bíróság felteszi a kérdést, hogy az alapügyre jellemz? körülmények között a bizalomvédelem és a jogbiztonság elveivel nem ellentétes?e a heakorrekció végrehajtása. E bíróság ugyanis megállapítja, hogy el?s?r 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 elterjesztő 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 elterjesztő bíróság pontosítja, hogy a nemzeti jogszabály nem tartalmaz olyan kifejezett rendelkezést, amely elírná, 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 elterjesztő 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 elzetes 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 elzetesen felszámított héa levonási hányadának kiszámítása során ezen irányelv 19. cikkének (1) bekezdésében szereplő, a forgalom arányától eltérő felosztási kritériumot részesítsenek elnyben, feltéve hogy a választott módszer az említett levonási hányad pontosabb megállapítását biztosítja (BLC Baumarkt ítélet [C-511/10, EU:C:2012:689]).

a) Az elzetesen megfizetett héa levonható összegének pontosabb megállapítása céljából elször 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 elállítási költségekhez tartozik, és csak az ezt követően fennmaradó elzetesen 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 elzetesen 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 elző kérdésre adandó válasz?

2) Úgy kell-e értelmezni a [hatodik irányelv] 20. cikkét, hogy az eredetileg elszámolt adólevonás e rendelkezésben elírt korrekciója olyan tényállásra is alkalmazandó, amelyben az adóalany a vegyes használatú épület felépítéséért elzetesen 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 f szabályként más felosztási kritériumot részesít elnyben?

3) Az elző kérdésre adandó igenlő válasz esetén: kizárja-e a jogbiztonság és a bizalomvédelem elve a [hatodik irányelv] 20. cikkének alkalmazását, ha a tagállam az elzőekben ismertetett jellegű esetek tekintetében sem az elzetesen 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 el?. Ezen érdekelt feleket a 2015. július 9-i tárgyaláson is meghallgatták.

IV – Elemzés

A – Elzetes megfontolások

31. Első kérdésével a kérdést elterjesztő 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 eredményez? (így például az épület egyes helyiségeire megkötött kereskedelmi bérletek) és adólevonási jogot nem eredményez? (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 elterjesztő 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 jogszabálymódosítás következtében az adóalanyoktól az e módosítás hatálybalépését megelőzően elszámolt levonásokra vonatkozóan héakorrekciót követeljen meg.

33. Bár ezek a kérdések első sorban egy – az alapeljárásban szóban forgó – vegyes használatú épület adójogi bánásmódjára irányulnak, érdemes felhívni a figyelmet arra, hogy – amint az az elzetes 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 elzetes döntéshozatal iránti kérelmet szintén a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) terjesztette el 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 jogszabálymódosításhoz 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 elsőnyben 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 elterjesztő 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 ennél fogva nagyrészt feleslegessé teszi a kérdést elterjesztő 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 (elzetesen 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 elzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében haladéktalanul gyakorolni kell, a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és fűszabály 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 elírt rendszer a kizárólag az értékesítési gazdasági tevékenységekhez kapcsolódó költségeket terhelő, elzetesen 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 elfordul – 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 kötelez[ve] 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 mindenestre, 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 hűa 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 elterjesztő 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, egyrészt a kérdést elterjesztő 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 megfelelő-e annak a feltételnek, miszerint ezt az eltérő számítási módszert „valamely adott ügylet vonatkozásában” kell alkalmazni.

58. Másrészt, bár igaz, hogy a kérdést elterjesztő 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 elterjesztő 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 elterjesztő 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 elnyben 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 rendelkezés 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 elnyben, „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 preambulumbekkezdésében 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 egyszerre csak annak lehetővé tétele, amint azt lényegében az Egyesült Királyság Kormánya is kifejtette az írásbeli észrevételeiben, hogy a tényleges rendeltetés szerinti módszer alkalmazása vonatkozhat olyan termékekre 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 elzáró kiválasztását feltételezi. Márpedig a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondata megkülönböztetés nélkül alkalmazandó minden vegyes használatú termékekre 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 ítélezési 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 biztosítsa 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 kétértelmezések 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 irányelvvél, 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 javaslom 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 elődlegesen 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 elterjesztő bíróság aszerint osztja fel ezt a kérdést, hogy az elzetesen 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 elzetesen viselt költségek természete szerinti ezen felosztásnak az eredete – a kérdést elterjesztő 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 kevésbé szerencsés szövegezésben fedezhető fel.

81. Ugyanis, amíg lényegében a hivatkozott ítélet 24. és 26. pontja, valamint a rendelkezés része értelmében a tagállam által a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése alapján választott, az adólevonási jog terjedelmét meghatározó számítási módnak az elzetesen felszámított héa összege levonási hányadának egy „pontosabb” meghatározását kell biztosítani, 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 elzetes döntéshozatal iránti kérelemben, a kérdést elterjesztő bíróság elemzéséből kitűnő 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 elterjesztő bíróság elemzéséhez három észrevételt szeretnék tenni.

85. Először is a kérdést elterjesztő 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 héaalanyának – 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 szerepel, 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 lehetné 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 szerepel, 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 rendelkezésének, valamint az indokolás más egybehangzó pontjainak egyszerre 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 szerepel 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 egyszeres igazgatás szempontjából.

92. Ugyanis, mivel az uniós jogalkotó által kiválasztott, a forgalmon alapuló felosztási kritérium már bizonyos egyszeresítésekben 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 eladta, 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 elzeten felmerült költségeket hozzárendelheti az épület meghatározott részeihez, felosztási kritériumot csak az így hozzá nem rendelhet részek tekintetében alkalmazva.

94. Ennélfogva véleményem szerint el kell utasítani a német kormány azon álláspontját, miszerint a költségeknek egy (vegyes használatú) épület egyes részeihez történ 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 történ közvetlen hozzárendelése tehát illeszkedik a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében biztosított lehetőőség 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 eladta, ez nem jelenti ugyanakkor azt, hogy egy ilyen épület használata, fenntartása és karbantartása ne tartozna ahhoz a körhöz, amely tekintetében a tagállamok a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése által biztosított lehetőőséggel élhetnek. Sem a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdéséből, sem a Bíróság ítélezési 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 tiltanak meg egy tagállam számára, hogy ilyen módszert alkalmazzon az adott épület használatához vagy karbantartásához kapcsolódó költségek vonatkozásában levonható hea 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 hea 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 elterjeszt? bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy a vegyes használatú épület használata, fenntartása és karbantartása során felmerül? 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 elzetes döntéshozatalra elterjesztett második és harmadik kérdésr?

102. Elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdésével a kérdést elterjeszt? 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 id?szak során egy másik (forgalmon alapuló) felosztási kritériumot részesít elnyben egy vegyes használatú épület felépítése után elzetesen felszámított héára vonatkozóan, mint amely az eredeti adólevonás id?szakában volt alkalmazandó.

103. Amint az elzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásából kit?nik, a kérdést elterjeszt? bíróság kérdései olyan körülmények között merülnek fel, amikor az alapügy felperese által eredetileg elszámolt adólevonás azt az öt éves id?szakot érinti (vagyis 1999?t?l 2003?ig), amely megel?zi a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdése harmadik mondatának hatálybalépését (2004. január 1?je), és amikor e rendelkezés hatálybalépése el?tt, valamint az után az épület adóköteles és adómentes használatának aránya nem változik.

104. A második kérdés igennel történ? megválaszolása esetén a kérdést elterjeszt? 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 kérdését?, a német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya úgy vélik, hogy egy tagállamnak jogában áll korrekciós kötelezettséget el?írni egy, az elzetesen felszámított héa levonási joga terjedelmének kiszámítási módját érint? jogszabály?módosítást követ?en. A Bizottság ennek ellenkez?jét állítja, mivel az adóalany nem részesül semmilyen jogosulatlan elnyben, és a héa semlegessége is fennmarad.

106. Bár az adólevonási jog a beszerzési ügyleteket terhel? elzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesül, és f?szabály szerint nem korlátozható,(28) a hatodik irányelv az elzetesen 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 el?írja, 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 tényez?k a bevallás benyújtását követ?en megváltoztak.

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

, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy elállították.

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 *elsegítsék 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 elzetesen 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 elnyök 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 elállították.

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 elzetesen levont héa korrekciója az adólevonási jog olyan jogszabályi módosításából származhat, amely a fősabály 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 jogszabálymódosítás megváltoztatja a szóban forgó ügylet adóköteles vagy adómentes természetét, azaz akkor, ha a jogszabálymódosítás magának az adólevonási jognak a fennállását érinti. Csak ebben az esetben áll fenn annak a kockázata, hogy az adóalany indokolatlanul elnyert élvezet 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 el?adta a tárgyalás során, annak lehet?vé tétele az adóalany számára – ahogyan a Bizottság állítja –, hogy továbbra is a forgalmon alapuló kritériumot alkalmazza a tárgyi eszközre vonatkozó korrekciós id?szak teljes tartama alatt, jóllehet a tagállam olyan jogszabály?módosítást fogadott el, amely egy pontosabb eredményt biztosító alternatív számítási módszert részesít el?nyben, a tárgyi eszközöket e jogszabály?módosítás hatálybalépését megelő?en megszerz? adóalanyok el?nyben részesítését eredményezné. Egy ilyen esetben ugyanis a jogszabály?módosítás ellenére az éves korrekció a (tagállamtól függ?en ött?l húsz évig terjed?) korrekciós id?szak teljes egészére továbbra is kiszámítható maradhatna az ilyen típusú eszközök beszerzési vagy el?állítási 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 id?szak során jogalkotás útján egy olyan felosztási kritériumot részesít el?nyben, amely pontosabb eredményt biztosít annál, mint amelyet az eredeti adólevonás id?pontjában alkalmazandó, forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazása esetén lehetne elérni.

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

122. Ezen elvek közül az els? megköveteli egyrészt azt, hogy a jogszabályok egyértelm?ek és pontosak legyenek, másrészt, hogy a jogalanyok el?re 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 közérdek? cél által indokolt kivételes körülmények esetét kivéve – nem teszi lehetővé, hogy a nemzeti jogalkotó az uniós jogon alapuló valamely aktus id?beli hatályának kezd? id?pontját az aktus megjelenése előtti id?pontban állapítsa meg.(38)

125. A jelen esetben a kérdést el?terjeszt? bíróság olyan körülményekre hivatkozik, amelyek kétségesse teszik ennek az elvnek a tiszteletben tartását.

126. Az elemzésemben els?dlegesen kifejtett megfontolásokon túlmen?en teljes mértékben egyetértek a kérdést el?terjeszt? bíróság azon érvelésével, miszerint a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondata nem eléggé egyértelm? ahhoz, hogy abból azt lehessen kiolvasni, hogy az el?zetesen felszámított h?a korrekcióját írja el? azon levonások vonatkozásában, amelyeket az e rendelkezés hatálybalépését megelő?z? években már jóváhagytak.

127. Amint arra ugyanis a kérdést el?terjeszt? 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 el? az adóhatóságok által a forgalmi adóról szóló törvény 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondata alapján megkövetelt korrekciót, az adóalany ésszer?en nem számíthat a korrekciós kötelezettség felmerülésére abban az esetben, ha az nem derül ki egyértelm?en és kifejezetten a vonatkozó jogszabály?módosításból.

129. Ezen túlmen?en 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, megfelel? id?t biztosítva számukra, hogy alkalmazkodjanak az új helyzethez,(40) addig a jelen ügyben ez a helyzet nem áll fenn, hiszen a kérdést el?terjeszt? 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 el?zetesen felszámított héa korrekciója révén, emlékeztetni kell arra, hogy egy ilyen következmény csak akkor áll összhangban a jogbiztonság elvével, ha azt kivételesen közérdek? cél, így például az adókikerülést célzó magatartások elleni küzdelem(41) vagy a jelent?s mértéket ölt? visszaél?sszer? adózási gyakorlat megel?zése(42) igazolja. A jelen ügyben sem a kérdést el?terjeszt? 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 célkit?zés 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 ígéreketek folytán.(43)

133. Olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben fennállnak, azt kell vizsgálni, hogy a közigazgatási hatóság aktusai ésszer? bizalmat keltettek?e az el?vigyázatos és körültekint? gazdasági szerepl? tudatában, és ha ez az eset áll fenn, meg kell állapítani, hogy e bizalom jogos volt?e.(44)

134. E tekintetben az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban szerepl? indokolásból kiderül, hogy az alapügy felperese által használt felosztási kritériumot az adóhatóságok a Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi adóügyi bíróság) el?tt folyamatban lév? eljárások során jóváhagyták a 2001. és 2002. üzleti évekre vonatkozóan.

135. E körülményt a kérdést el?terjeszt? 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 el?zetesen felszámított héa levonásához való jogtól, amelyet a korábbi szabályozás alapján véglegesen megszerzett.(45) A kérdést el?terjeszt? 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 el?terjeszt? 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 elemzéssel, 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 – Véggkövetkeztetések

137. Az elemzésemben elsődleges kifejtett érvekre tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) által elterjesztett elzeteres döntéshozatal iránti kérelemről a következésképpen határozzon:

Az 1995. április 10-én 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-én 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 elnyben részesítsen minden olyan, az elzeteresen felszámított hozzáadottértékadó levonásához való jog terjedelmét meghatározó számítási módot, amely eltér a fent hivatkozott cikkek értelmében elsődlegesen alkalmazandó, forgalmon alapuló felosztási kritériumtól, amely a (hozzáadottértékadóköteles) kereskedelmi egységek bérbeadásából származó, valamint a (hozzáadottértékadó 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* f?tanácsnok *BLC Baumarkt* ügyre vonatkozó indítványa (C?511/10, EU:C:2012:245, 44. pont).

22 – *Cruz Villalón* f?tanácsnok 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 el?terjeszt? bíróság által el?terjesztett els? kérdés alapját képez? érvelést.

- 27 – Lásd e tekintetben: Cruz Villalón f?tanácsnok 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 id?szak 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 t?lem).
- 32 – Lásd e tekintetben: Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C?184/04, EU:C:2006:214, 25. pont); Gmina Mi?dzydroje végzés (C?500/13, EU:C:2014:1750, 20. pont) (kiemelés t?lem).
- 33 – Lásd e tekintetben: Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C?184/04, EU:C:2006:214, 30. pont); Gmina Mi?dzydroje 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 el? korrekciót, tehát a bels? 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).