



## Határozatok Tára

ELEANOR SHARPSTON  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2018. december 6.<sup>1</sup>

**C-566/17. sz. ügy**

**Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach  
kontra  
Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

(a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu [wrocławai vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A gazdasági és nem gazdasági tevékenység céljára elválaszthatatlanul felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított adó levonásához való jog – Az előzetesen felszámított adó levonható hányadának meghatározása – Az adósemlegesség elve – Az előzetesen felszámított adó megállapításáról törvényben való rendelkezés kötelezettségének a fennállása vagy fenn nem állása és e kötelezettség mértéke – A gazdasági és nem gazdasági tevékenység céljára elválaszthatatlanul felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított adó megosztásának módszereire vonatkozó nemzeti szabályok hiánya”

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet olyan jogvita keretében nyújtották be, amelynek tárgya az adóalanyok által mind a gazdasági tevékenységük, mind pedig a nem gazdasági tevékenységük céljára elválaszthatatlanul felhasznált termékek és szolgáltatások után előzetesen felszámított héra levonásához való jog terjedelme.

2. Noha úgy tűnik, a 2006/112/EK irányelv<sup>2</sup> rendszeréből az következik, hogy a levonáshoz való jog kizárólag annyiban gyakorolható, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az előző tevékenységtípus céljára használják fel, az irányelv az előzetesen felszámított adó ilyen helyzetekben történő megosztására vonatkozóan módszereket vagy feltételeket nem határoz meg. A kérdést előterjesztő bíróság arra vonatkozóan kér iránymutatást, hogy a konkrét szabályoknak az e kérdést rendező nemzeti jogban fennálló hiánya érinti-e azt, hogy az adóalanyok az említett termékekkel és szolgáltatásokkal kapcsolatban milyen mértékben gyakorolhatják az előzetesen felszámított héra levonásához való jogot. Közelebbről, kérdésként merül fel, hogy az uniós jog tartalmaz-e olyan alapvető vagy alapvető jogot, amellyel ellentétes, ha a nemzeti bíróság ilyen körülmények esetén az alapeljárás tárgyát képező ügyben korlátozza a levonáshoz való jogot.

<sup>1</sup> Eredeti nyelv: angol.

<sup>2</sup> A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

## A 2006/112/EK irányelv

3. A 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében foglalt meghatározás szerint „adóalany” „az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”. A 2006/112/EK irányelv 13. cikke szerint a közjogi szervek nem minősülnek adóalanyoknak „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”.

4. A 2006/112/EK irányelv X. címe („Adólevonás”) több fejezetre oszlik. „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” címet viselő 1. fejezet 168. cikke akként rendelkezik, hogy „az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a [...] összegeket:[<sup>3</sup>] a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát”.<sup>4</sup>

5. Az „Arányos levonás” címet viselő 2. fejezet 173. cikkének (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy „amennyiben az adóalany egyidejűleg használ fel termékeket és szolgáltatásokat olyan ügyletekhez, amelyek esetében [...] adólevonási jog illeti meg, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joga, akkor az előzetesen felszámított hea összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az először említett ügyletekhez köthető”. E cikk azt is rögzíti, hogy „a levonási hányadot a 174. és 175. cikk[ben] [előírt képletnek] megfelelően [...] kell meghatározni”.<sup>5</sup>

## A nemzeti jog

### A Lengyel Köztársaság alkotmánya

6. A Lengyel Köztársaság alkotmányának 217. cikkével összhangban az adók kivetésével, ezen belül az adóalanyok, az adómértékek meghatározásával kapcsolatos intézkedésekről, valamint az adókedvezmények nyújtására és a visszatérítések engedélyezésére vonatkozó szabályokról és az adómentességet élvező adóalanyok csoportjairól törvényben kell rendelkezni.

### A héatörvény

7. A 2006/112/EK irányelvet a 2004. március 11-i Ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény)<sup>6</sup> ültette át a lengyel jogrendszerbe.

8. A héatörvény 15. cikkének (6) bekezdése akként rendelkezik, hogy a polgári jogi szerződések alapján folytatott tevékenységek kivételével nem minősülnek „adóalanyoknak” a közhatalmi szervek és az ezeket a vonatkozó jogszabályok által rájuk bízott feladatok ellátásában segítő hivatalok.

3 A „fizetendő hea”.

4 Az „előzetesen felszámított hea”.

5 A 174. cikk határozza meg az előzetesen felszámított hea levonható részének meghatározására szolgáló hányad számlálójának és nevezőjének elemeit. A 175. cikk akként rendelkezik, hogy a levonási hányadot az adóhatóság ellenőrzése mellett, a várható előrejelzések szerint ideiglenesen, éves szinten kell megállapítani vagy megbecsülnie, és korrigálnia kell, amikor a következő évben a végleges levonási hányadot megállapítják.

6 Dz. U. [hivatalos lap] 2011. évi 177. számának 1054. alszáma(a továbbiakban: héatörvény).

9. A héatörvény 86. cikkének (1) bekezdése átülteti a 2006/112/EK irányelv 168. cikkét a nemzeti jogrendszerbe. E cikk akként rendelkezik, hogy „[a] 15. cikk szerinti adóalanyok, *amennyiben* a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használják fel, [...] jogosultak a fizetendő adó összegéből levonni az előzetesen felszámított adó összegét” (kiemelés tőlem).

10. A héatörvény 90. cikkének (1)–(3) bekezdése a 2006/112/EK irányelv 173–175. cikkét tükrözi, amennyiben e rendelkezések a hēa – az adóalany által mind hēa levonására jogosító gazdasági tevékenységekhez, mind pedig hēa levonására nem jogosító gazdasági tevékenységekhez felhasznált termékek és szolgáltatások esetében – levonható hányadára vonatkoznak.

11. 2016. január 1-jétől a héatörvény 86. cikke a (2a)–(2h) bekezdésekkel egészült ki. E rendelkezések nem kimerítő jellegű felsorolást iktatnak be azokról a módszerekről, amelyeket az adóalanyok arra használhatnak, hogy az ezen adóalanyok mind gazdasági, mind pedig gazdasági tevékenysége céljára felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított hēa levonható hányadát megállapítsák.

### **A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

12. A Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (a továbbiakban: önkormányzati társulás) olyan közjogi szervezet, amelyet számos helyi hatóság bízott meg a hulladékkezeléssel kapcsolatos törvényi kötelezettségeiknek az egyetemleges felelősségük körébe tartozó földrajzi területeken történő teljesítésével. Az önkormányzati társulás e kötelezettségek teljesítéséért hulladékgazdálkodási díjra jogosult. A nemzeti jog alapján az önkormányzati társulás nem minősül adóalanynak, és e tekintetben végzett tevékenységét hēa nem terheli.

13. Az önkormányzati társulás 2013 és 2015 között további fizetős kiegészítő szolgáltatásokat nyújtott, különféle típusú hulladékok gyűjtésére szolgáló tárolókat helyezett ki és szállított el. E szolgáltatások nyújtása a 2006/112/EK irányelv alkalmazásában gazdasági tevékenységnek minősül. E szolgáltatások egy részét különböző héamértékek terhelik, míg más szolgáltatások héamentesek.

14. Ezen időszak alatt az önkormányzati társulás folyamatos, valamint vagyont növelő kiadásokat eszközölt. Az említett kiadások egy része mind a gazdasági tevékenységével, mind pedig a nem gazdasági tevékenységével összefüggésben teljesített termékbeszerzéshez és szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódott.

15. Az önkormányzati társulásnak az említett termékbeszerzések és szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított hēa levonható hányadának meghatározását illetően kétségei támadtak. Ennélfogva a Szefer Krajowej Administracji Skarbowejhez (az adóigazgatás vezetője, Lengyelország)<sup>7</sup> fordult, hogy a héaszabályok alapján kialakított álláspontjáról hozzon határozatot.

16. 2016. október 17-én a hatóság vezetője<sup>8</sup> akként határozott, hogy az önkormányzati társulásnak az előzetesen felszámított adó levonható hányadának meghatározása céljából először az előzetesen felszámított adó gazdasági tevékenységéhez – vagyis a héaköteles vagy ezen adó alól mentes ügyletekhez – kapcsolódó hányadát kell meghatározni, másodsor pedig – mivel a tevékenységének egy része héamentes – az így kapott összegre alkalmaznia kell a héatörvény 90. cikkében meghatározott képletet. A hatóság vezetője azt is megállapította, hogy a számítási módszer megválasztásáért kizárólag az adóalany felel.

<sup>7</sup> A „hatóság vezetője”.

<sup>8</sup> Értelmezésem szerint az ilyen típusú közigazgatási aktus lényegében a hatóság hivatalos nyilatkozata, amely a hatóságoknak egy konkrét adójogi rendelkezés helyes értelmezésével és adott adóalany ténybeli körülményeire való alkalmazásával kapcsolatos álláspontját tartalmazza. Erről az eljárásról az 1997. augusztus 29-i Ordynacja podatkowa (adóigazgatási eljárásról szóló törvény, Dz. U. [hivatalos lap]) 1997. évi 137. számának 926. alszáma) 14b.–14s. cikke rendelkezik.

17. Az önkormányzati társulás a kérdést előterjesztő bíróság előtt megtámadta e határozatot. Azzal érvelt, hogy a héatörvény az előzetesen felszámított hea elkülönített megállapításáról nem rendelkezik, ennél fogva az adólevonáshoz való jogára kizárólag a héatörvény 90. cikkében meghatározott képlet alkalmazása vonatkozhat.

18. A kérdést előterjesztő bíróság ebben az összefüggésben megállapítja, hogy a tényállás megvalósulásának idején a nemzeti jogrend nem tartalmazott olyan rendelkezéseket, amelyek valamely adóalany gazdasági és nem gazdasági tevékenységének céljára elválaszthatatlanul felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított hea levonható hányada meghatározásának feltételeit vagy módszereit rögzítenék. A kérdést előterjesztő bíróság utal arra, hogy közjogi törvényi kötelezettséget ellátó jogi személyek esetében – noha a szóban forgó termékbeszerzéseknek és szolgáltatások igénybevételének pusztán egy része szolgál ténylegesen gazdasági tevékenység céljára, míg a fennmaradó részt a 2006/112/EK irányelv hatályán kívül eső tevékenység céljára használják fel – az ilyen szabályok hiánya az említett termékek beszerzése és szolgáltatások nyújtása után előzetesen felszámított hea teljes összegének a levonásához való jogot<sup>9</sup> elismerő közigazgatási gyakorlatot eredményezett. A kérdést előterjesztő bíróság ezt kiegészíti azzal, hogy az említett gyakorlat a Lengyel Köztársaság alkotmányának 217. cikkében rögzített, az adó és vám kivetését illetően a jogalkotót megillető kizárólagos hatáskörre vonatkozó elvvel összefüggésben a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) 2011. október 24-i ítélete<sup>10</sup> alapján alakult ki.

19. Mindezek alapján a kérdést előterjesztő bíróság felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a [...] 2006/112/EK tanácsi irányelv [...] 168. cikkének a) pontjával és a hozzáadottérték-adó semlegességének elvével az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint teljes mértékben biztosított az adólevonási jog olyan termékek megvásárlásával és szolgáltatások igénybevételével összefüggésben, amelyeket az adóalany hea hatálya alá tartozó (adóköteles és adómentes) és hea hatálya alá nem tartozó tevékenységeihez is felhasználnak, tekintettel arra, hogy a nemzeti jog nem szabályozza az előzetesen felszámított heaösszegek fenti fajtájú tevékenységek szerinti megosztásának módszerét és feltételeit?”

20. Az önkormányzatok társulása, a Lengyel Köztársaság és a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztettek elő. Ugyanezek a felek a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás alperesével (a hatóság vezetője) egyetemben a 2018. szeptember 20-i tárgyaláson szóbeli észrevételeket is előterjesztett.

## Előzetes megjegyzések

21. Amint azt fent kifejtettem,<sup>11</sup> az önkormányzati társulás elsődleges törvényi kötelezettségét a közérdekű szolgáltatások nyújtása képezi. A kérdést előterjesztő bíróság helyesen mutat rá arra, hogy az ilyen tevékenység nem minősül a 2006/112/EK irányelv 9. cikke értelmében vett gazdasági tevékenységnek, és nem tartozik az irányelv hatálya alá. Ebből az következik, hogy az irányelv 13. cikke értelmében az önkormányzati társulás e tekintetben nem minősül adóalannak.

<sup>9</sup> A „teljes összegű levonáshoz való jog”.

<sup>10</sup> I FPS 9/10 ügy. A kérdést előterjesztő bíróság által tett előadás szerint a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) abban a határozatban megállapította, hogy héatörvény 90. cikkében rögzített képlet *nem* alkalmazható az adóalany gazdasági és nem gazdasági tevékenységének céljára is elválaszthatatlanul felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított heára. A kérdést előterjesztő bíróság kifejtette, hogy a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) a határozat indoklásában előadta, hogy az adóalanyok a héaköteles és a nem héaköteles termékbeszerzés és szolgáltatás-igénybevétel után előzetesen felszámított hea teljes összegű levonására jogosultak, mivel a lengyel jogalkotó az előzetesen felszámított hea ilyen ügyletek között történő megosztásának feltételeiről és módszereiről nem rendelkezett.

<sup>11</sup> Lásd a fenti 12–14. pontot.

22. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy az önkormányzati társulás tevékenységeinek pusztán töredéke minősül a 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységnek, következésképpen az irányelv alkalmazásában az önkormányzati társulás kizárólag ez utóbbi tevékenységre tekintettel minősül adóalannak.

23. Az önkormányzati társulás a törvényen alapuló közérdekű küldetésének keretében általa nyújtott szolgáltatásokkal összefüggésben *fizetendő héát nem* szed be. Épp ellenkezőleg, köteles a fizetendő áfát a hatályos mértékben hozzáadni az ügyfeleinek nyújtott kiegészítő szolgáltatások árához, és az adót az ügyfeleitől beszedni.

24. Az önkormányzati társulás beszállítói az önkormányzati társulás által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után *előzetesen felszámított héát* a hatályos mértékben alkalmazzák, függetlenül attól, hogy az önkormányzati társulás e termékeket és szolgáltatásokat a későbbiekben milyen célra használja fel. A termékek beszerzésének és a szolgáltatások igénybevételének három csoportja különböztethető meg: i. kizárólag gazdasági tevékenység céljára felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele, ii. kizárólag törvényen alapuló közérdekű tevékenység céljára felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele, és iii. mindkét tevékenységtípus céljára elválaszthatatlanul felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele.<sup>12</sup>

25. Az alapeljárásban nem képezi vita tárgyát, hogy a termékek beszerzésének és a szolgáltatások igénybevételének első csoportja után előzetesen felszámított hea *teljes összegében levonható*, míg a termékek beszerzésének és a szolgáltatások igénybevételének második csoportja után előzetesen felszámított hea *nem vonható le*.

#### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés vizsgálata**

26. A kérdést előterjesztő bíróság kérdésével arra vonatkozóan kér iránymutatást, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az olyan közigazgatási gyakorlat, amelynek alapján az önkormányzati társuláshoz hasonlóan egyidejűleg törvényen alapuló közérdekű tevékenységet és gazdasági tevékenységet is folytató adóalanyok jogosultak mind a gazdasági, mind pedig a nem gazdasági tevékenységeik céljára elválaszthatatlanul felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított hea teljes összegének a levonására (a fent említett harmadik csoport).

27. Úgy tűnik, a kérdést előterjesztő bíróság kétségei abból erednek, hogy a héatörvény rendelkezései mellett a 2006/112/EK irányelv egyetlen rendelkezése sem foglalkozik ezzel a kérdéssel.

28. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a 2006/112/EK irányelv nem hangolja össze, hogy a tagállamok mely módszereket vagy feltételeket kötelesek alkalmazni az előzetesen felszámított heaösszegeknek a költségek gazdasági vagy nem gazdasági tevékenységekhez való kapcsolódása szerinti megosztását lehetővé tevő rendelkezések elfogadásakor.<sup>13</sup>

29. Közelebbről, a Bíróság megállapította, hogy ami a 2006/112/EK irányelv 173–175. cikkében szabályozott arányos levonás rendszerét illeti, az kizárólag azokra az esetekre vonatkozik, amikor a termékeket és a szolgáltatásokat az adóalany egyidejűleg levonási jogot keletkeztető gazdasági tevékenységek és levonási jogot nem keletkeztető gazdasági tevékenységek végzéséhez használja

<sup>12</sup> Lásd a fenti 14. pontot.

<sup>13</sup> 2008. március 13-i Securenta ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 33. pont.

fel.<sup>14</sup> Ennélfogva, az említett arányos levonási rendszer az adóalanyoknak mind a gazdasági tevékenysége, mind pedig a nem gazdasági tevékenysége céljára *elválaszthatatlanul* felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított héával összefüggésben nem alkalmazható.

30. Tekintettel a tagállamok fennmaradó hatáskörére és a tényállások sokféleségéhez és összetettségéhez kapcsolódó olyan gyakorlati okokra, amelyek miatt a Bíróság egyik módszert vagy képletet a másikkal szemben nem részesítheti előnyben, a Bíróság nem léphet az uniós jogalkotó vagy a nemzeti hatóságok helyébe, és nem határozhatja meg a gazdasági és a nem gazdasági tevékenységek közötti arány kiszámításának általános módszerét.<sup>15</sup>

31. E körülmények között a tagállamok feladata, hogy a közös héarendszer *alapjául szolgáló elvek tiszteletben tartásával* meghatározzák az erre alkalmas módszereket és feltételeket annak érdekében, hogy az adóalanyok elvégezhesék a szükséges számításokat.<sup>16</sup> Ennélfogva, miközben a tagállamok kötelesek e módszereket és feltételeket meghatározni, e szabályokat illetően bizonyos mérlegelési mozgásteret élveznek,<sup>17</sup> feltéve hogy tekintettel vannak a 2006/112/EK irányelv 168. cikkének *céljára* és a héarendszerben betöltött *szerepére*.<sup>18</sup>

32. Ennélfogva, vizsgálatomat e mérlegelési mozgáster korlátainak feltárásával kezdem. Erre több szakaszban keríték sort: először is, megvizsgálom, hogy a 2006/112/EK irányelvvel vagy az adósemlegesség elvével ellentétes-e, ha az adóalanyok mind a gazdasági tevékenységeik, mind pedig a nem gazdasági tevékenységeik céljára elválaszthatatlanul felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után jogosultak az előzetesen felszámított héa teljes összegének a levonására. Amennyiben e kérdésre igenlő választ kell adni, a tagállamokat megillető mérlegelési mozgáster és a nemzeti bíróságokat terhelő kötelezettségek szempontjából foglalkozom e megállapítás következményeivel. Végezetül, megvizsgálom, hogy ennek ellenére az önkormányzati társulás a teljes összeg levonásához való jog biztosítása érdekében a 2006/112/EK irányelv más rendelkezéseire vagy az uniós jog általános elveire hivatkozhat-e.

### ***A 2006/112/EK irányelvvel vagy az adósemlegesség elvével ellentétes-e az adó teljes összegének a levonásához való jog?***

33. Azzal kezdem, hogy emlékeztetek a héarendszer 2006/112/EK irányelvben meghatározott általános jellemzőire.

34. A Bíróság következetesen kifejtette, hogy a héa „alapvető jellemzői a következők: i. a héa általános alkalmazása az olyan ügyletekre, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik (egyetemesség elve), ii. összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása, iii. az adó kivetése a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában, ideértve a kiskereskedelmet is, függetlenül az előzetes ügyletek számától, és iv. a termelési és forgalmazási folyamat korábbi szakaszaiban megfizetett összegek levonása az adóalany

14 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 26. pont. A Bíróság azt is kifejtette, hogy ennek megfelelően – a közös héarendszer által biztosított adósemlegesség elve megsértésének elkerülése érdekében – a 173. cikk szerint előzetesen felszámított héa levonható hányadának kiszámításához használandó tört nevezőjében nem szerepeltethetők a 2006/112/EK irányelv hatályán kívül eső ügyletek, amelyek ennélfogva adólevonási jogot nem keletkeztetnek (2004. április 29-i EDM-ítélet, C-77/01, EU:C:2004:243, 54. pont; 2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítélet, C-16/00, EU:C:2001:495, 44. pont).

15 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 32. pont.

16 2008. március 13-i Securenta ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 34. pont.

17 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 27. pont.

18 Lásd analógia útján: 2006. szeptember 14-i Wollny ítélet, C-72/05, EU:C:2006:573, 28. pont.

által fizetendő héából oly módon, hogy az adott szakaszban az adó ténylegesen kizárólag az akkor hozzáadott értéket érintse, és az adó végül az előzetesen felszámított hea levonására nem jogosult fogyasztót terhelje.<sup>19</sup> Gazdasági értelemben tehát a hea általános, több szakaszban alkalmazott, nem kumulatív forgalmi adó.

*Az előzetesen felszámított hea levonásához való jog helye a közös héarendszerben*

35. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában megállapította, hogy az előzetesen felszámított hea levonásához való jog a héarendszer mechanizmusának szerves részét és a közös héarendszer egyik alapelvét képezi.<sup>20</sup>

36. Ez a jog azonban nem független és ebből következően önmagában nem vizsgálható.

37. Először is, a héarendszer központi eleme, hogy az egyes adóalanyok *az állam javára* beszedik a héát a vevőiktől oly módon, hogy a héát az értékesített termékek és a nyújtott szolgáltatások árához adják hozzá. A fizetendő hea *nem az adóalany tulajdona*: azt fogalmilag a megállapított határidőn belül el kell juttatni az államkincstárhoz. Másodszor, az adóalany e kötelezettség terjedelmét kizárólag akkor és annyiban korlátozhatja, ha és amennyiben a beszállítói részére korábban előzetesen felszámított héát fizetett meg, amely előzetesen felszámított héát a beszállítói hozzáadtak az általuk értékesített termékek és az általuk nyújtott szolgáltatások árához, és amelyet – hasonlóképpen az állam javára – beszedtek.

38. Ez összefoglalja a 2006/112/EK irányelv 168. cikke szerinti, az előzetesen felszámított hea levonásához való jog lényegét. Elmondható, hogy az adókiivetés elvének *elsődlegességéhez* képest a levonáshoz való jog *járvulékos* jellegű.

39. Ebből elkerülhetetlenül az következik, hogy az adólevonáshoz való jog *kizárólag* azt a célt szolgálja, hogy az állam javára adót beszedő adóalanyt mentesítse az összes gazdasági tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett héateher alól. A közös héarendszer tehát valamennyi héaköteles tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől (az adósemlegesség elve).<sup>21</sup>

40. Ezenfelül az adólevonáshoz való jogra számos feltétel vonatkozik.

41. Közelebbről, a Stradasfalti ügyre vonatkozó indítványomban<sup>22</sup> megjegyeztem, hogy a hatodik irányelv<sup>23</sup> (a 2006/112/EK irányelv jogelődje) 17. cikkének (2) bekezdésében foglalt, „amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles [tevékenységhez] használta fel” fordulat e jog terjedelme korlátozásának minősül. A bíróság több évvel később megerősítette álláspontomat annak megállapításával, hogy a 2006/112/EK irányelv 168. cikkének bevezető részéből következik – amely előírja a levonási jog keletkezését és terjedelmét –, hogy csak az olyan ügyletek jogosítanak a teljesítésükhöz felhasznált termékek beszerzését és szolgáltatások igénybevételét terhelő hea levonására, amelyekre előzetesen adót számítottak fel.<sup>24</sup> Következésképpen az adólevonási jog gyakorlásához az szükséges, hogy az adóalany gazdasági tevékenysége keretében adóköteles termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást végezzen.

19 Lásd e tekintetben például: 2006. október 3-i Banca popolare di Cremona ítélet C-475/03, EU:C:2006:629, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

20 Lásd e tekintetben: 2008. július 10-i Sosnowska ítélet, C-25/07, EU:C:2008:395, 14. és 15. pont.

21 2017. november 23-i Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

22 Indítvány, C-228/05, EU:C:2006:425, 82. és 83. pont (kiemelés tölem).

23 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) (a jelenlegi 2006/112/EK irányelv 168. cikke).

24 2013. november 28-i MDDP-ítélet, C-319/12, EU:C:2013:778, 42. pont.

42. Ebből az következik, hogy az adólevonási jog nem az előzetesen felszámított hea alkalmazásának pillanatában, hanem akkor keletkezik, amikor az adóalany a beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat a gazdasági tevékenysége céljára használja fel. Amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat adóköteles értékesítési ügyletekhez használják fel, a kettős adóztatás elkerülése érdekében szükségszerűen levonható az előzetesen felszámított adó.<sup>25</sup>

43. A Bíróság továbbá következetesen azt az álláspontot képviselte, hogy a beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő hea levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy az ezek beszerzése vagy igénybevétele érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik. Ahhoz tehát, hogy a hea levonható legyen, az igénybe vett tevékenységeknek *közvetlen és azonnali kapcsolatban* kell állniuk a más részére végzett healevonásra jogosító tevékenységekkel.<sup>26</sup> Amennyiben azonban nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, az adóalany akkor is jogosult az előzetesen felszámított hea levonására, feltéve hogy a szóban forgó ügylet az általános költségek részét képezi, és mint ilyen, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának egyik alkotóeleme. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének *egészével*.<sup>27</sup>

44. Ezzel szemben, ha megszakad a beszerzési kiadások és az adóalany által ezt követően megvalósított gazdasági tevékenységek közötti közvetlen és azonnali kapcsolat, az előzetesen felszámított hea nem vonható le. A Bíróság ítélezési gyakorlatában egyértelművé tette, hogy ez a helyzet akkor, ha az adóalany által beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a hea hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják. E két helyzetben nem kerül sor a fizetendő adó felszámítására, ennek megfelelően pedig az előzetesen felszámított adó levonására sem.<sup>28</sup>

45. A közös héarendszerről az következik, hogy az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással.<sup>29</sup> Ennélfogva, teljes mértékben egyetértek Kokott főtanácsnokkal abban, hogy az adóalanyok az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot nem gyakorolhatják anélkül, hogy az értékesítési ügylet után adót fizetnének. A 2006/112/EK irányelv logikája alapján az „aszimmetrikus hivatkozás” főszabály szerint kizárt.<sup>30</sup>

46. Számomra tehát teljes mértékben egyértelmű, hogy az önkormányzati társulás nem hivatkozhat a 2006/112/EK irányelvre annak érdekében, hogy mind a nem gazdasági tevékenységének, mind pedig a gazdasági tevékenységének a céljára elválaszthatatlanul felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után jogosult legyen az előzetesen felszámított hea teljes összegének a levonására.

47. Habár a termékek beszerzése és a szolgáltatások igénybevétele, valamint az önkormányzati társulás gazdasági tevékenysége között kapcsolat áll fenn, a beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások pusztán csekély hányadát használta fel az önkormányzati társulás olyan tevékenység céljára, amelyre fizetendő héát számított fel.

25 Lásd e tekintetben: 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 24. pont; 2014. június 5-i Gmina Międzyzdroje végzés, C-500/13, EU:C:2014:1750, 19. pont.

26 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 23. pont.

27 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 24. pont.

28 2012. február 16-i Eon Aset Menidjmnt ítélet, C-118/11, EU:C:2012:97, 44. pont; 2015. október 22-i Sveda ítélet, C-126/14, EU:C:2015:712, 32. pont.

29 2016. június 16-i Mateusiak ítélet, C-229/15, EU:C:2016:454, 24. pont.

30 Lásd: a Kokott főtanácsnok VDP Dental Laboratory ügyre vonatkozó indítványa, C-401/05, EU:C:2006:537, 95–97. pont; Kokott főtanácsnok MDDP ügyre vonatkozó indítványa, C-319/12, EU:C:2013:421, 38. és 39. pont.

48. Egyértelmű, hogy az önkormányzati társulás részére lehetővé kell tenni, hogy a 2006/112/EK irányelv 168. cikkének a) pontjával összhangban az előzetesen felszámított héa megfelelő *hányadát* levonásba helyezze. A fent említett szimmetria elvével ellentétes lenne ugyanakkor, ha az önkormányzati társulás az előzetesen felszámított héa – fizetendő héához nem kapcsolódó – fennmaradó részét is levonhatná.

49. Szpunar főtanácsnok a Český rozhlas ügyre vonatkozó indítványában<sup>31</sup> elemezte e jog gyakorolhatóságának következményeit. Arra a következtetésre jutott, hogy ez ellentétes lenne a héarendszer logikájával, pontosabban a 2006/112/EK irányelv 168. cikkében foglalt határozott és egyértelmű feltételekkel. Ez a jelen ügyre is alkalmazható.

50. Amennyiben tehát az önkormányzati társulás jogosult volna az előzetesen felszámított héa teljes összegének a levonására, a szóban forgó összeg szükségszerűen jelentős mértékben meghaladná az általa beszedett fizetendő héát. Ennélfogva, az önkormányzati társulás a 2006/112/EK irányelv 183. cikke<sup>32</sup> révén e különbözet visszatérítésére lenne jogosult. E visszatérítés következtében az önkormányzati társulásnak mind a gazdasági tevékenysége, mind pedig a közérdekű tevékenységének egy része teljes mértékben mentesülne a héa alól akkor is, ha az önkormányzati társulás ez utóbbi tevékenységet illetően az értékesítési láncolat végén helyezkedik el, ennek megfelelően a 2006/112/EK irányelv 13. cikke révén annak helyzete a végső fogyasztó helyzetéhez hasonló. Tekintettel arra, hogy az önkormányzati társulás a törvényen alapuló tevékenységének keretében az ügyfeleire fizetendő héát nem hárít át, a beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások e tevékenység céljára felhasznált hányadát az értékesítési lánc egészében nem terheli adó. Másképpen megfogalmazva, a nem adóköteles és adóköteles tevékenységet is folytató adóalanyoknak értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások egy bizonyos csoportját illetően a személyi hatály alóli kivétel jön létre. Ezt a kivételt a 2006/112/EK irányelv nem ismeri. Ez a héa *egyetemességének* elvét és a héarendszer logikáját is sértené.<sup>33</sup>

51. A fentiek alapján arra a közbenső következtetésre jutok, hogy a 2006/112/EK irányelv 168. cikkével nyilvánvalóan ellentétes, ha az adómentes és adóköteles tevékenységet is gyakorló adóalanyok mindkét tevékenységtípus céljára elválaszthatatlanul felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után jogosultak az előzetesen felszámított héa teljes összegének a levonására.

#### *Az adósemlegesség elve*

52. Az önkormányzati társulás a teljes összeg levonásához való jog gyakorlását alátámasztó észrevételeiben az adósemlegesség elvére utal, amelyet az adóalanyok alapvető jogának tekint. Azzal érvel, hogy e jog bármely korlátozását szigorúan kell értelmezni.

53. Kétségtelen, hogy az adósemlegesség elve a közös héarendszer lényegéből következik,<sup>34</sup> és hogy e rendszer egyik alapelvét képezi.<sup>35</sup> Az önkormányzati társulás érvei azonban nem győznek meg.

31 C-11/15, EU:C:2016:181, 51. pont.

32 E rendelkezés értelmében amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő héa összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését. A jelen ügyben a többlet szükségszerűen szerkezeti jellegű, és még ha azt a következő időszakra átviszik is, idővel csak felhalmozódik. Végső soron, ez az egyenlőtlenség szükségszerűen tényleges visszatérítést eredményez.

33 Szpunar főtanácsnok Český rozhlas ügyre vonatkozó indítvány, C-11/15, EU:C:2016:181, 51. pont.

34 2013. november 28-i MDDP-ítélet, C-319/12, EU:C:2013:778, 25. pont.

35 2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet, C-174/08, EU:C:2009:669, 40. pont.

54. *Először is*, természetesen igaz, hogy az uniós jogalkotó a héa területén a fent említett adósemlegesség elvében fejezi ki az egyenlő bánásmód alapelvét.<sup>36</sup> Míg azonban az utóbbi alapelv az uniós jog alapján alkotmányos rangú, az adósemlegesség elvét jogszabályokban kell kidolgozni, és erre csak másodlagos jogi aktussal kerülhet sor, következésképpen az említett jogalkotói aktus keretében foglalt rendelkezésekkel pontosítható.<sup>37</sup> Ezenfelül a Bíróság már megállapította, hogy az adósemlegesség elve nem elsődleges jogi szabály, hanem egy értelmezési elv, amelyet együttesen kell alkalmazni a héarendszer egyéb létező elveivel.<sup>38</sup> Ennélfogva, az önkormányzati társulás állításával ellentétben, az adóalanyok egyetlen alapvető joga sem eredeztethető ezen elvből.

55. *Másodszor*, a Bíróság megállapította, hogy az adósemlegesség elve nem alkalmazható a héa hatálya alá nem tartozó ügyletekre. A 2006/112/EK irányelv 168. cikkének bevezető fordulatában foglalt egyértelmű korlátozással szemben tehát nem teszi tehát lehetővé a fizetendő héa levonása hatályának kiterjesztését a szigorúan az adóalanyok gazdasági tevékenysége céljából felhasznált ügyleteken kívülre.<sup>39</sup>

56. Az önkormányzati társulás – a levonási jog alóli kivételek szigorú értelmezésére vonatkozó elv tiszteletben tartásának követelménye alapján – olyan értelmezésre utal, amely az összes ilyen korlátozás megszüntetését eredményezi, álláspontom szerint ezért nyilvánvalóan *contra legem*.

57. Ha a nem adóköteles és adóköteles tevékenységet is végző adóalanyok teljes összegben gyakorolhatnák a levonáshoz való jogot, mind a beszerzési ügyletek (az előzetesen felszámított héa levonásához való jog), mind pedig az értékesítési ügyletek (a fizetendő héa felszámításának mellőzéséhez való jog) tekintetében előnyt élveznének. Ez nyilvánvaló módon *nem semlegesítené*, hanem (az adóalany javára) *kedvezőbbé* tenné a héa gazdasági hatását. Ennélfogva, az önkormányzati társulás helyzete az adósemlegesség elvének alkalmazásából eredőnél nagyobb mértékben javulna.

58. Ebből következőben az említett adóalany az összehasonlítható helyzetben lévő gazdasági szereplők más csoportjaihoz képest kedvezőbb bánásmódban részesülne, ez pedig a belső piaci *verseny torzulásával* járna, amelynek elkerülése az adósemlegesség elvének kifejezett célja irányul.<sup>40</sup> Ez azt is eredményezné, hogy az adóalany *jogtalan előnyt* szerezne a végső fogyasztóval szemben.<sup>41</sup>

59. Amennyiben ezt az értelmezést kellene követni, a 2006/112/EK irányelv 13. cikkének hatálya alá tartozó szervezetek számára elegendő lenne, akár elhanyagolható mértékben is, gazdasági tevékenységbe kezdeni – például a helyi önkormányzat a városházán üdítőital-automatát helyez el vagy karácsonyfát árul a lakosok részére – ahhoz, hogy mind a közérdekű, mind pedig a gazdasági tevékenységük céljára elválaszthatatlanul felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított héát teljes összegben levonhassák. Az uniós jogalkotónak nem áthatott szándékában az ilyen megengedhetlen előny lehetővé tétele.

60. Ennélfogva arra az előzetes következtetésre jutok, hogy mind a 2006/112/EK irányelv 168. cikkével, mind pedig a héarendszer alapját képező elvekkkel, különösen az adósemlegesség elvével kifejezetten ellentétes, ha a nem adóköteles és adóköteles tevékenységet is végző adóalany jogosult az előzetesen felszámított héa teljes összegének a levonására.

36 2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet, C-174/08, EU:C:2009:669, 41. pont.

37 2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet, C-174/08, EU:C:2009:669, 42. és 43. pont.

38 Lásd: 2012. július 19-i Deutsche Bank ítélet, C-44/11, EU:C:2012:484, 45. pont, amelyben a Bíróság az ezen ügyre vonatkozó indítványom (EU:C:2012:276) 60. pontjában levont következtetésemet elfogadta.

39 2014. március 13-i Malburg ítélet, C-204/13, EU:C:2014:147, 42. és 43. pont.

40 2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet, C-174/08, EU:C:2009:669, 44. pont.

41 2006. szeptember 14-i Wollny ítélet, C-72/05, EU:C:2006:573, 35. pont.

## ***A tagállamok mérlegelési mozgásteréről és a nemzeti bíróságok kötelezettségeiről***

61. A fenti elemzésből az következik, hogy a héarendszer logikája és közös célja *az előzetesen felszámított héa levonása és a fizetendő adó beszedése közötti összefüggés* biztosítása.<sup>42</sup> A tagállamoknak – a héa megosztására vonatkozó szabályok tekintetében őket megillető mérlegelési mozgáster gyakorlása során – az adóalanyok különböző csoportjai és a nem gazdasági és gazdasági tevékenységet is végző adóalanyok, valamint a végső fogyasztók közötti egyenlőségre törekedve lehetővé kell tenniük, amennyire lehetséges, az *adómentes végső fogyasztási helyzetek* elkerülését.<sup>43</sup>

### *Az uniós jog teljes körű érvényesítésének általános kötelezettségéről*

62. E körülmények között a tagállamok annak biztosításával kötelesek tehát gyakorolni mérlegelési mozgásterüket, hogy az előzetesen felszámított héának kizárólag a levonásra jogosító ügyletekkel kapcsolatos része vonható le. Biztosítaniuk kell tehát, hogy a gazdasági tevékenységekre és a nem gazdasági tevékenységekre eső hányad kiszámítása *objektíven tükrözi* a felmerült költségeknek e két tevékenységre eső tényleges arányát.<sup>44</sup>

63. Értelmezésem szerint a 2016. január 1-jéig Lengyelországban uralkodó álláspont, a kérdést előterjesztő bíróság által ismertett közigazgatási gyakorlat az adóalanyok számára mind a gazdasági, mind pedig a nem gazdasági tevékenysége céljára elválaszthatatlanul felhasználható termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított héa teljes összegének a levonását tette lehetővé.

64. Ez a gyakorlat felborítja az előzetesen felszámított héa levonása és a fizetendő héa beszedése közötti egyensúlyt, ezáltal érinti az adózás mértékét, és az adóalanyok különböző csoportjai, valamint a tagállamok közötti egyenlőtlen bánásmódhoz, tehát a belső piaci verseny torzulásához vezet. Ennélfogva alkalmas arra, hogy aláássa a közös héarendszer *alkalmazása egységességének* elvét.<sup>45</sup>

65. Mivel az adólevonási jog terjedelmének bármilyen módosítása befolyásolja az adóteher szintjét, ezért azt minden tagállamban hasonlóan kell alkalmazni, e gyakorlat a közös héarendszer lényegét érinti.<sup>46</sup> A 2006/112/EK irányelv (39) preambulumbekkezdése, amely szerint „a levonható hányadot hasonló módon számítják ki valamennyi tagállamban”, igazolja, hogy valójában ez volt az uniós jogalkotó szándéka.

66. Ezenfelül a 2007/436/EK határozat<sup>47</sup> 2. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében az uniós saját források alapját többek között a héa képezi.<sup>48</sup> Következésképpen közvetlen kapcsolat áll fenn e héabevételek beszedése és a vonatkozó források uniós költségvetés rendelkezésére bocsátása között. Az előbbi beszedésének bármely elmaradása – különösen az előzetesen felszámított héa levonásához való

42 Lásd e tekintetben: 2006. szeptember 14-i Wollny ítélet, C-72/05, EU:C:2006:573, 33. és 37. pont.

43 Lásd e tekintetben: 2006. szeptember 14-i Wollny ítélet, C-72/05, EU:C:2006:573, 48. pont.

44 2008. március 13-i Securenta ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 34. és 37. pont. A Bíróság megállapította, hogy e tekintetben a tagállamok adott esetben a befektetés jellege szerinti vagy pedig az ügylet jellege szerinti megosztási kulcsot, illetve egyéb megfelelő kulcsot alkalmazhatnak, vagy akár egyszerre többféle módszerrel is élhetnek (az ítélet 38. pontja).

45 Lásd e tekintetben: 1988. július 12-i Direct Cosmetics és Laughtons Photographs ítélet, 138/86 és 139/86, EU:C:1988:383, 23. pont. Lásd még: 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-94/09, EU:C:2010:253, 40. pont.

46 Lásd e tekintetben: 2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 35. pont.

47 Az Európai Közösségek saját forrásainak rendszeréről szóló, 2007. június 7-i 2007/436/EK, Euratom tanácsi határozat (HL 2007. L 163., 17. o.).

48 Például 2014-ben, az egyik olyan adóévben, amelynek tekintetében az önkormányzati társulás teljes összegű levonáshoz való jogot kíván gyakorolni, a héán alapuló erőforrások az uniós költségvetés egészének 13,2%-át képezték. Lásd: A 2014 és 2020 közötti időszakra vonatkozó többéves pénzügyi keret és a 2014. évi uniós költségvetés, 24. o.

jog hatályának kiterjesztése révén – felemészti az adóalapot, következésképpen az utóbbi csökkenéséhez vezet. A tagállamok feladata, hogy az Unió pénzügyi érdekei védelmének az EUMSZ 325. cikkben előírt biztosítása érdekében megtegyék a héa területükön történő hatékony és teljes összegben való megállapításának és beszedésének biztosítása céljából szükséges intézkedéseket.<sup>49</sup>

67. Következésképpen az alapeljárás tárgyát képező nemzeti gyakorlat alkalmazása egyértelműen ellentétes lenne a 2006/112/EK irányelvben megállapított közös héarendszer céljával és alapelveivel, valamint alkalmas lenne az említett rendszer hatékony érvényesülésének megakadályozására, így aláásná az Unió pénzügyi érdekeit.

68. Habár a tagállamok – az EUMSZ 288. cikke szerint – szabadon megválaszthatják a levonható héa megosztása céljából alkalmazandó módszert, biztosítaniuk kell, hogy a levonáshoz való jog terjedelme a 2006/112/EK irányelv előírásainak megfelelően. E tekintetben mérlegelési mozgástérrel nem rendelkeznek.<sup>50</sup>

<sup>69.</sup> Ilyen körülmények között elsődlegesen a nemzeti jogalkotó feladata, hogy megtegye az e kötelezettségek teljesítése érdekében szükséges intézkedéseket.<sup>51</sup>

70. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat alapján úgy értem, hogy a lengyel jogalkotó 2016. január 1-jei hatállyal módosította a héatörvényt, és hogy e módosítás megszüntette azt a közigazgatási gyakorlatot, amely feljogosította az adóalanyokat mind a gazdasági, mind pedig a nem gazdasági tevékenysége céljára elválaszthatatlanul felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított héa teljes összegének a levonására.<sup>52</sup>

71. A kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás azonban a 2013 és 2015 közötti időszakra vonatkozik. Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy – a lehető legteljesebb mértékben az ezen irányelv Bíróság által értelmezett 168. cikke a) pontjára figyelemmel értelmezve e szabályozást, szükség esetén pedig e szabályozás alkalmazásának mellőzésével – a 2006/112/EK irányelvet ezen időszak alatt is teljeskörűen érvényesítse.<sup>53</sup> Ha az ezen kontextusban elfogadott értelmezési módszerek lehetővé teszik a belső jogrend valamely rendelkezésének oly módon való értelmezését, hogy ezzel elkerülje a nemzeti jog egy másik rendelkezésével való összeütközését, illetve ez utóbbi rendelkezés hatályát csökkentve azt csak olyan mértékben alkalmazza, hogy az első normával összeférhető legyen, a bíróság az irányelv céljának eléréséhez is köteles ugyanazt a módszert alkalmazni.<sup>54</sup> E kötelezettségek alapján a kérdést előterjesztő bíróságnak a hatályos nemzeti rendelkezéseket nem kell *contra legem* értelmeznie.<sup>55</sup>

<sup>49</sup> E tekintetben lásd: 2018. június 5-i Kolev és társai ítélet, C-612/15, EU:C:2018:392, 51. és 52. pont. Amennyiben Lengyelország fenn kívánna tartani az önkormányzati társuláshoz hasonló adóalanyokkal való kedvezőbb bánásmódot, az előzetesen felszámított héa alóli mentességnek az uniós költségvetés kárára történő lehetővé tétele helyett – a Szerződés állami támogatásra vonatkozó rendelkezéseinek függvényében – támogatást nyújthatna.

<sup>50</sup> Lásd analógia útján: 2017. december 5-i M. A. S. és M. B. ítélet, C-42/17, EU:C:2017:936, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

<sup>51</sup> Lásd e tekintetben: 2018. június 5-i Kolev és társai ítélet, C-612/15, EU:C:2018:392, 64. pont.

<sup>52</sup> Lásd a fenti 11. pontot.

<sup>53</sup> Lásd e tekintetben: 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet, C-105/14, EU:C:2015:555, 49. pont.

<sup>54</sup> 2004. október 5-i Pfeiffer és társai ítélet, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 116. pont.

<sup>55</sup> 2018. szeptember 11-i IR-ítélet, C-68/17, EU:C:2018:696, 63. pont.

72. E vonatkozásban a Bíróság azt is megállapította, hogy az uniós joggal összhangban álló értelmezés követelménye a nemzeti bíróságok azon kötelezettségével jár, hogy adott esetben módosítaniuk kell az állandó ítélkezési gyakorlatot, amennyiben az a nemzeti jognak valamely irányelv céljaival összeegyeztethetetlen értelmezésén alapul. Ebből következően valamely nemzeti bíróság nem tekintheti megalapozottnak úgy, hogy csupán azon okból kifolyólag nem tudja a kérdéses nemzeti rendelkezést az uniós joggal összhangban értelmezni, mivel e rendelkezést korábban állandó jelleggel az uniós joggal összeegyeztethetetlen módon értelmezte.<sup>56</sup>

73. Arra a következtetésre jutok, hogy a 2006/112/EK irányelvet főszabály szerint akként kell értelmezni, hogy valamely nemzeti bíróságnak az önkormányzati társuláshoz hasonló adóalanya vonatkozó eljárásban a nemzeti jogát a lehető legtágabban, oly módon kell értelmeznie, amely biztosítja, hogy a levonást kizárólag az előzetesen felszámított héa olyan hányada tekintetében eszközöljék, amely az adott adóalany gazdasági tevékenysége céljára felhasznált beszerzésnek megfelelő mértéket *objektíven tükrözi*.

#### *Az alapelveken és alapvető jogokon alapuló kivételről*

74. Mivel a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügy közelebbről a 2006/112/EK irányelv 168. cikkének, következésképpen az uniós jognak az Európai Unió Alapjogi Chartája<sup>57</sup> 51. cikke (1) bekezdése értelmében vett alkalmazását érinti, a kérdést előterjesztő bíróságnak azt is biztosítania kell, hogy a Charta által az alapeljárásban szereplő adóalanyok számára biztosított alapvető jogokat tiszteletben tartsák. Az uniós saját források hatékony beszedésére irányuló kötelezettséget ugyanis e jogok összességében nem írhatják felül, ugyanis nem kerülhet szembe e jogok tiszteletben tartásával.<sup>58</sup>

75. Másképpen megfogalmazva, az alapelv – amelynek értelmében a nemzeti jogot az uniós joggal összhangban kell értelmezni – határa az, hogy annak az alapeljárásban szereplő tényállásra történő alkalmazása nem eredményezheti a Chartában rögzített alapvető jogok vagy az uniós jog általános elveinek megsértését.<sup>59</sup> Fontos, hogy a Bíróság megállapította, hogy amennyiben valamely nemzeti bíróság arra a megállapításra jut, hogy az ilyen értelmezés sérti az említett jogokat vagy elveket, nem köteles ezt az értelmezést alkalmazni, még akkor sem, ha e kötelezettségnek való megfelelés lehetővé tenné az uniós joggal összeegyeztethetetlen nemzeti helyzet orvoslását.<sup>60</sup>

76. Következésképpen tehát meg kell vizsgálnom, hogy az ezen értelmezésnek az alapeljárásban történő alkalmazására vonatkozó kötelezettség teljesítése alapvető jog, vagy az uniós jog alapelveinek megsértését eredményezné-e. E célból először az alapvető jogokat vagy alapelveket határozom meg, ezt követően pedig megvizsgálom, hogy az uniós jog fent ismertetett értelmezésének az alapeljárásban szereplő tényállásra való alkalmazása milyen következményekkel jár.

56 Lásd e tekintetben: 2016. április 19-i DI-ítélet, C-441/14, EU:C:2016:278, 33. és 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat. Lásd még: 2018. április 17-i Egenberger ítélet, C-414/16, EU:C:2018:257, 72. és 73. pont.

57 HL 2010. C 83., 389. o. (a továbbiakban: Charta).

58 Lásd e tekintetben: 2018. június 5-i Kolev és társai ítélet, C-612/15, EU:C:2018:392, 68. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

59 Az újabb ítélkezési gyakorlatban számos példa szerepel olyan helyzetekre, amelyekben a Bíróság úgy ítélte meg, előfordulhat, hogy az uniós jog hatékony érvényesülése az alapvető jogok védelmétől függ. Lásd e tekintetben: 2017. február 16-i C. K. és társai ítélet, C-578/16 PPU, EU:C:2017:127 (az embertelen vagy megalázó bánásmód tilalma egy harmadik országbeli állampolgár vagy egy hontalan személy által a tagállamok egyikében benyújtott nemzetközi védelem iránti kérelem megvizsgálásáért felelős tagállam meghatározására vonatkozó feltételek és eljárási szabályok megállapításáról szóló, 2013. június 26-i 604/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet [HL 2013. L 180., 31. o.; helyesbítés: HL 2018. L 33., 6. o.] kontextusában); 2017. december 5-i M. A. S. és M. B. ítélet, C-42/17, EU:C:2017:936 (a *nulla poena sine lege* elve az EUMSZ 325. cikk kontextusában); 2018. július 25-i Minister for Justice and Equality (Deficiencies in the system of justice) ítélet, C-216/18 PPU, EU:C:2018:586 (a hatékony jogorvoslatához való jog az európai elfogatóparancsról és a tagállamok közötti átadási eljárásokról szóló, 2002. június 13-i 2002/584/JHA tanácsi kerethatározat [HL 2002. L 190., 1. o.; magyar nyelvű kiadása: 19. fejezet, 6. kötet, 34. o.] kontextusában).

60 Lásd e tekintetben: 2004. január 7-i X-ítélet, C-60/02, EU:C:2004:10, 61. és 63. pont; 2017. december 5-i M. A. S. és M. B. ítélet, C-42/17, EU:C:2017:936, 61. pont.

77. Az önkormányzati társulás érvelése szerint a lengyel jog mellett az uniós jogból is az következik, hogy az előzetesen felszámított hea teljes összegének a levonásához való jogát érintő számítási módszer nem vonatkozhat rá, hacsak az ilyen módszer alkalmazását törvény kifejezetten nem írja elő.

78. Készen állok elfogadni azt, hogy a törvényi rendelkezés hiányában történő adókimutatás tilalmának elve (másképpen megfogalmazva, az adóügyi szabályszerűség elve: *nullum tributum sine lege*) az uniós jogrend része. Ez az elv az adójog kontextusában a vállalkozás szabadsága, a tulajdonhoz való alapvető jog és a jogbiztonság alapelve konkrét kifejeződésének tekinthető.

79. Mindazonáltal nem gondolom, hogy az önkormányzati társulás az alapeljárásban sikerrel hivatkozhat az uniós jogra abból a célból, hogy a gazdasági és nem gazdasági tevékenység céljára elválaszthatatlanul felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított hea teljes összegének a levonásához való jogot érvényesítsen. Amint arra az alábbiakban rámutatok, az uniós jogon alapuló adóügyi szabályszerűség elve a tagállamok adókimutatásához való jogára vonatkozik, míg az alapeljárás tárgyát képező ügy pusztán a fizetendő adóösszeg meghatározásának módjával kapcsolatos.

80. Az uniós jogon alapuló adóügyi szabályszerűség elve terjedelmének elemzésével kezdem. Tekintettel az EUMSZ 6. cikk (3) bekezdésére<sup>61</sup> és a Charta 52. cikkének (3) bekezdésére,<sup>62</sup> az elemzést először is az EJEE alapján, majd azt követően a tagállamok közös alkotmányos hagyományai alapján végzem el.

#### *Az EJEE alapján végzett vizsgálatról*

81. Az Emberi Jogok Európai Bírósága (a továbbiakban: strasbourgi bíróság) az adóügyi szabályszerűség elvét az első kiegészítő jegyzőkönyv<sup>63</sup> 1. cikkével összefüggésben állapította meg. E cikk akként rendelkezik, hogy „senkit sem lehet tulajdonától megfosztani, kivéve, ha ez közérdekből és a törvényben meghatározott feltételek, valamint a nemzetközi jog általános elvei szerint történik”, azonban ez „nem korlátoz[hatja] az államok jogát olyan törvények alkalmazásában, melyeket szükségesnek ítélnék ahhoz, hogy a javaknak a köz érdekében történő használatát szabályozhassák, illetőleg az adók, más közterhek vagy bírságok megfizetését biztosítsák”.

82. A strasbourgi bíróság közelebbről megállapította, hogy az adó a javak háboríthatatlan élvezetének akadályozása, így az első kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikkének hatálya alá tartozik.<sup>64</sup> A strasbourgi bíróság elismerte, hogy a Szerződő Államok adóügyekben „tág mérlegelési mozgástérrel” rendelkeznek,<sup>65</sup> és hogy a „fiskális funkcióik – törvényességi tiszteletben tartó – gyakorlása során az állami döntésekkel szemben bizonyos mértékű többlettisztelet tanúsítható, és az állam számára szélesebb

61 E cikk akként rendelkezik, hogy „az alapvető jogok, ahogyan azokat az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló[,] [1950. november 4-én Rómában aláírt] európai egyezmény (a továbbiakban: EJEE) biztosítja, továbbá ahogyan azok a tagállamok közös alkotmányos hagyományából következnek, az uniós jogrend részét képezik mint annak általános elvei”.

62 A Charta e rendelkezése szerint „amennyiben [a] Charta olyan jogokat tartalmaz, amelyek megfelelnek az [EJEE]-ben biztosított jogoknak, akkor e jogok tartalmát és terjedelmét azonosnak kell tekinteni azokéval, amelyek az említett egyezményben szerepelnek”; ez azonban nem akadályozza meg azt, hogy az Unió „kiterjedtebb védelmet nyújtson”. A strasbourgi bíróság által az EJEE megfelelő rendelkezéseinek értelmezése során kidolgozott feltételeket tehát a Charta által biztosított minimális védelem szintjének meghatározása során alkalmazni kell (2013. február 28-i Arango Jaramillo és társai kontra EIB ítélet felülvizsgálata, C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134, 28. pont).

63 Az emberi jogok és alapvető szabadságjogok védelméről szóló egyezmény 1952. március 20-án Párizsban aláírt első kiegészítő jegyzőkönyve (a továbbiakban: első kiegészítő jegyzőkönyv).

64 EJEB, 2002. július 9., Orion Břeclav s.r.o. kontra Cseh Köztársaság ítélet, CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, 7. o.

65 EJEB, 2003. január 29., Masa Invest Group kontra Ukrajna ítélet, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, 12. o.

mozgástér biztosítható”.<sup>66</sup> A strasbourgi bíróság azt is megállapította, hogy a teszt annak ellenőrzésére korlátozódik, hogy az adó „megfelel-e a belső jognak, és hogy a törvény kellően egyértelmű-e ahhoz, hogy a kérelmezők a magatartásuk következményét előre lássák”, amihez az szükséges, hogy „a belföldi törvény rendelkezései *kellő mértékben hozzáférhetők, pontosak és kiszámíthatók* [legyenek]”.<sup>67</sup>

83. Az első kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikkének értelmében vett „törvény” fogalma az EJEE-ben máshol megtalálható azonos fogalomra utal vissza.<sup>68</sup> E fogalom tehát olyan önálló és tág tartalommal rendelkezik, amely nem korlátozódik a jogalkotótól származó aktusokra. E fogalomba beletartoznak az alkotmányok, a szűk értelemben vett pozitív jog, a másodlagos jogszabályok, és azok a nemzetközi szerződések, amelyekben a Szerződő Államok félként részt vesznek.<sup>69</sup>

84. Ami fontos, hogy az ítélezési gyakorlat az első kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikke értelmében vett „törvény” fogalmába tartozik.<sup>70</sup> Az „egyértelmű, következetes és nyilvánosan elérhető ítélezési gyakorlat az egyezmény által garantált jogokba való „»jogszerű« beavatkozást [tehát] kellően indokolhatja, feltéve hogy az ítélezési gyakorlat az elsődleges szabályozás észszerű értelmezésén alapul”.<sup>71</sup>

85. Végezetül, a strasbourgi bíróság elismerte, hogy a törvények teljes mértékben pontos megfogalmazása – különösen az adózás területén – *objektíve lehetetlen*. Következésképpen elkerülhetetlen, hogy számos törvény *általános kifejezésekkel* fogalmazódjon meg, és azok alkalmazását a gyakorlatnak kell eldöntenie.<sup>72</sup>

86. Ebből az következik, hogy az első kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikkében foglalt törvényesség elve alapján az adó *lényeges elemeiről* törvényben vagy az ítélezési gyakorlatban kell rendelkezni, ilyen követelmény azonban nem vonatkozik az adókötelezettség terjedelmét meghatározó bizonyos egyéb, másodlagos elemekre.

#### *A tagállamok közös alkotmányos hagyományai tükrében történő vizsgálatról*

87. Úgy tűnik, az adóügyi szabályszerűség elvét a tagállamok többségében elismerik. Egyes tagállamokban ez az elv régóta fennálló alkotmányos hagyomány részét képezi.<sup>73</sup> Ez az elv a legtöbb tagállamban alkotmányos rangú jogi aktusban nyert rögzítést, míg más tagállamokban a jogállamiság alkotmányos elvéből vezethető le.<sup>74</sup>

66 EJEB, 2013. május 14., N. K. M. kontra Magyarország ítélet, CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, 50. §.

67 EJEB, 2011. szeptember 20., OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos kontra Oroszország ítélet, CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, 559. §. (kiemelés tőlem).

68 EJEB, 2010. október 14-i Shchokin kontra Ukrajna ítélet, CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, 51. §.

69 Grgić, A., Mataga, Z., Longar, M., és Vilfan, A., Európa Tanács – Emberi Jogi és Jogi Ügyek Főigazgatósága, „*Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l’Homme. Un guide sur la mise en oeuvre de la convention européenne des Droits de l’Homme et de ses protocoles*”, Précis sur les droits de l’homme n° 10, 2007. szeptember, 13. o. (nyilvánosan elérhető a következő linken: <https://rm.coe.int/168007ff64>).

70 EJEB, 1999. november 9., Špaček kontra Cseh Köztársaság ítélet, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, 54. §.

71 EJEB, 2013. július 25., Khodorovskiy és Lebedev kontra Oroszország ítélet, CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, 881–885. §.

72 EJEB, 2003. január 29., Masa Invest Group kontra Ukrajna ítélet, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, 12. és 13. o.

73 Ez igaz – többek között – az Egyesült Királyságra, ahol ezt az elvet először a (ma is hatályos) 1689. évi Bill of Rightsba (Jogok Nyilatkozata) iktatták be, Franciaországra, ahol az elv az 1789. augusztus 26-i Declaration des droits de l’homme et du citoyen-ből (Emberi és polgári jogok nyilatkozata, uo.) ered, és Lengyelországra, ahol azt az 1795. október 24-ig hatályos, 1573. évi Artykuły henrykowskie (Articuli Henriciani) rögzítette.

74 Ez nyilvánvalóan igaz Ausztriára és Németországra.

88. A tagállamok alkotmányai főszabály szerint ezt az elvet igen általános megfogalmazásban<sup>75</sup> rögzítik, aminek következtében ezen elv értelmezése az alkotmánybíróságokra és rendes bíróságokra hárul feladat. Számos tagállam alkotmánya azonban rögzíti azokat az elemeket, amelyeket törvényben kell meghatározni. Közelebbről Franciaország,<sup>76</sup> Görögország,<sup>77</sup> Portugália<sup>78</sup> és Lengyelország<sup>79</sup> esetében is ez a helyzet.

89. Tizenegy tagállam<sup>80</sup> jogszabályainak és ítélkezési gyakorlatának részletes elemzése arra mutat rá, hogy e tagállamok alkotmányos hagyományai egyeznek abban, hogy az adóval kapcsolatos *minden lényeges elemet* törvényben kell rögzíteni. A tizenegyből nyolc tagállamban a következő elemek minősülnek lényegesnek: az adóalanyok meghatározása, az adóztatandó tényállás, az adóalap, az adómérték és az adóalanyokat megillető eljárási garanciák.<sup>81</sup>

90. Csak néhány tagállam minősít bizonyos további elemeket lényegesnek. E további elemek magukban foglalják az adó kedvezményezettjének meghatározását (Észtország), a fizetési eljárásokat (Lengyelország és Észtország), az adó esedékessé válásának időpontját (Észtország), az adómentesség és visszatérítés szabályait, valamint az adómentes adóalanyok csoportjait (Lengyelország és Görögország), továbbá az adófizetésre és adóbeszedésre irányuló eljárásokat, valamint a bírságok és szankciók meghatározását (Portugália).

91. Ezenfelül úgy tűnik, ezekben a tagállamokban általánosságban elfogadott, hogy noha *az adóra vonatkozó összes szabályt törvényben megállapítani objektíve lehetetlen*, a törvénynek olyannak kell lennie, hogy az adóalany *előre megismerhesse és megállapíthassa* a felszámítandó adó összegét.

92. Miközben például úgy tűnik, a német alkotmányos rend alapján az adóügyi szabályozásnak olyannak kell lennie, hogy az adóalanyok a fizetendő adót megállapíthassák, az adókötelezettség aritmetikai pontossággal történő megállapítását lehetővé tevő részletes anyagra nincs szükség. Elegendő, ha a szabályozás alapján az adóalanyok az adóteher terjedelmét előre láthatják, és magatartásukat ehhez igazíthatják. Hasonlóképpen, úgy tűnik, Portugáliában a törvényesség elve nem vonja maga után azt a szigorú követelményt, hogy a hatályos szabályozásnak tartalmaznia kell azokat az elemeket, amelyek alapján az adóalany minden kétség nélkül meg tudja állapítani a fizetendő adó pontos összegét. Az adótehernek azonban a törvényben rögzített lényeges elemek alapján számszerűsíthetőnek és – bizonyos mértékben – kiszámíthatónak és megállapíthatónak kell lennie. Úgy tűnik, a jövedelem adózás céljából történő megállapításának módszere Görögországban sem minősül az adó egyik meghatározó elemének.

93. Azzal kapcsolatban, hogy mi minősül „törvénynek”, úgy tűnik, a szóban forgó tagállamokban általánosságban elfogadott, hogy az adókat főszabály szerint a jogalkotó által elfogadott és szabályszerűen közzétett, általános hatályú, kötelező jogi aktusban kell rögzíteni. Ennek alapján a törvényeket számos tagállamban a végrehajtó hatalom által, a kifejezett felhatalmazás alapján öt

75 Ez különösen igaz a következő tagállamokra: Belgium (a belga alkotmány 170. cikkének 1. §-a), Ciprus (a ciprusi alkotmány 24. cikkének (1) bekezdése), Észtország (az észt alkotmány 113. §-a), Finnország (a finn alkotmány 81. cikkének első bekezdése), Olaszország (az olasz alkotmány 23. cikke), Írország (az ír alkotmány 22. cikk 2. bekezdésének 1–6 alpontja), Hollandia (a holland alkotmány 104. cikke), Cseh Köztársaság (a cseh Alapjogi Charta 11. cikkének (5) bekezdése), Litvánia (a litván alkotmány 127. cikkének harmadik bekezdése), Luxemburg (a luxemburgi alkotmány 99. cikke), Románia (a román alkotmány 56. cikkének (3) bekezdése és 139. cikkének (1) bekezdése), Szlovákia (a szlovák alkotmány 59. cikkének (2) bekezdése) és Svédország (a másik három jogi aktussal együttesen a svéd alkotmányt képező Regeringsformen 1. fejezetének 4. §-a).

76 Az 1789. augusztus 26-i emberi és polgári jogok nyilatkozatának 14. cikke értelmében a következőket kell törvényben rögzíteni: az adóalapot, az adómértéket és a valamennyi adó nem beszedésére irányuló eljárásokat.

77 A görög alkotmány 78. cikkének 1–4. bekezdése szerint a következőket kell törvényben rögzíteni: az adóalany meghatározása, az adózás tárgyát képező jövedelemtípus, vagyontárgyak, kiadások vagy ügyletek, adómérték, mentességek és adójóváírások.

78 A portugál alkotmány 103. cikkének (2) bekezdése szerint a következőket kell törvényben rögzíteni: adóalap, adómérték, adókedvezmények, az adóalanyoknak nyújtott garanciák.

79 Lásd a lengyel alkotmány fenti 6. pontban hivatkozott 217. cikkét.

80 Vagyis Bulgária, a Cseh Köztársaság, az Egyesült Királyság, Észtország, Franciaország, Görögország, Hollandia, Lengyelország, Németország, Portugália, és Svédország.

81 Úgy tűnik, az EJEE alapján a helyzet e tekintetben igen hasonló (lásd a fenti 85. és 86. pontot).

megillető jogkörök gyakorlásával<sup>82</sup> vagy általános hatáskörében<sup>83</sup> elfogadott másodlagos jogi eszközök egészítik ki. Úgy tűnik, egyes speciális – leggyakrabban technikai jellegű – elemeket sok más tagállamban a hatáskörrel rendelkező hatóságok nem kötelező adóügyi állásfoglalások vagy ajánlások révén határozzák meg.<sup>84</sup>

94. Úgy tűnik, az említett tizenegy tagállam esetében az adójogi szabályozás *pontosságára, egyértelműségére és kiszámíthatóságára* vonatkozó követelmény közös.<sup>85</sup> Előfordulhat tehát, hogy az adójogi szabályozás analógia útján történő alkalmazására tilalom vonatkozik, és hogy kétség esetén a szabályozást az adóalany számára kedvezőbb módon kell értelmezni.<sup>86</sup>

95. Úgy tűnik, az általam megvizsgált számos tagállamban, például Lengyelországban, nem léteznek az előzetesen felszámított héának az adóköteles és nem adóköteles tevékenységet is végző adóalanyok által történő megosztására vonatkozó konkrét szabályok.<sup>87</sup>

96. Hollandiában,<sup>88</sup> Svédországban<sup>89</sup> és az Egyesült Királyságban az ilyen szabályozás hiányát a hatáskörrel rendelkező adóhatóság másodlagos jogi aktusai révén orvosolták. Úgy tűnik, hogy az említett három tagállamban az adóalanyoknak kell kiválasztaniuk és alkalmazniuk a megfelelő megosztási módszert, amelynek alkalmazását a hatáskörrel rendelkező hatóság felülvizsgálja.

97. Így például az Egyesült Királyságban a Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (az Egyesült Királyság adó- és vámhatósága) a Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény) 26. cikkének (3) bekezdése révén a megosztás feltételeire és módszereire példákat rögzítő, törvényen alapuló jogi aktusokat fogadott el.<sup>90</sup> Ezenfelül e törvény 102ZA. cikkének (1) bekezdése szerint a hatóság jóváhagyhatja az adóalanyok által javasolt módszert, vagy egy másik, megfelelőbb módszert jelölhet meg.

98. Számomra úgy tűnik, e tagállam bíróságainak gyakorlata megerősíti, hogy kötelező feltétel vagy módszer hiányában az előzetesen felszámított adó tisztességes és észszerű megosztását biztosító módszer megválasztása az adóalany feladata, és e választás az adóalany sajátos körülményeitől függ. Úgy tűnik, az is elfogadott, hogy a nem gazdasági és gazdasági tevékenység céljára elválaszthatatlanul felhasznált ügyletek után előzetesen felszámított hea teljes összegének a levonásához való jog sértene az adósemlegesség elvét.

99. A Németországban a 2006/112/EK irányelv 173. és 174. cikkének a német jogrendbe történő átültetését célzó szabályok láthatóan úgy tekintendők, hogy azok analógia útján alkalmazandók a nem gazdasági és gazdasági tevékenység céljára elválaszthatatlanul felhasznált ügyletek után előzetesen felszámított hea levonható hányadának meghatározására.

82 Ez igaz a Cseh Köztársaságra, az Egyesült Királyságra, Észtországra, Görögországra, Lengyelországra és Németországra.

83 Úgy tűnik, ez a helyzet Franciaországban.

84 Úgy tűnik, ez a helyzet Hollandiában és Svédországban.

85 Megjegyzem, hogy a strasbourgi bíróságnak a jelen indítvány keretében fentebb (lásd a fenti 82. pontot) megtárgyalt ítélkezési gyakorlatából hasonló követelményre lehet következtetni.

86 Úgy tűnik, ez a helyzet Bulgáriában (2017. január 1. előtt), a Cseh Köztársaságban, az Egyesült Királyságban, Görögországban (2000 óta), Hollandiában, Németországban és Svédországban.

87 Úgy tűnik, ez Lengyelországon kívül igaz Bulgáriára, a Cseh Köztársaságra, Görögországra és Svédországra.

88 Így Hollandiában a Staatssecretarissen van Financiën (pénzügyminiszter, Hollandia) héalevonásra vonatkozóan irányadó határozata az előzetesen felszámított hea levonható hányadának lehetséges meghatározási szempontjaként rögzíti a négyzetmétert, köbmétert, a releváns jövedelmet, illetve a költségeket.

89 Svédországot illetően lásd: az adóhatóság 2015. augusztus 25-i 131 446423-15/111. sz. és 2017. december 19-i 202 377677-17/111. sz. nem kötelező utasításait.

90 Lásd: 2014. december 17-i (700. sz. héaértékesítő) (a szabályokra és eljárásokra vonatkozó heaútmutató) 32.5 pontja.

100. Érdekes, hogy a Cseh Köztársaságban a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) a Bíróság Český rozhlas ítélete<sup>91</sup> és Szpunar főtanácsnok Český rozhlas ügyre vonatkozó indítványa<sup>92</sup> alapján elutasította a felperes azon érvét, hogy jogosult volt a teljes összeg levonására, mivel a hatályos szabályozás nem rendelkezett az előzetesen felszámított héa megosztásának módszeréről. A Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) láthatóan úgy ítéli meg, hogy a felperesnek ki kellett választania a legalkalmasabb módszert, és az előzetesen felszámított héa levonható hányadát magának kellett meghatároznia.<sup>93</sup>

101. Ebből az elemzési mintából az következik, hogy – a strasbourgi bíróságnak az első kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikkére vonatkozó ítélezési gyakorlatához hasonlóan – a tagállamok közös alkotmányos hagyományai alapján az adók lényeges elemeit törvényben, kellően egyértelmű, pontos és kiszámítható módon kell rögzíteni, azonban minden részletet kimerítő szabályozása nem szükséges.

102. A fenti 96–100. pontban tárgyalt elemeket leszámítva nem tudok olyan intézkedésekről vagy határozatokról, amelyek a többi tagállamban szabályoznák a nem gazdasági és gazdasági tevékenységre is elválaszthatatlanul felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított héa levonható hányada megosztásának módszerét, vagy amelyek az említett adó levonásához való jog korlátozását amiatt zárnák ki, hogy a hazai adójog nem tartalmaz a fizetendő adóösszeg megállapítására vonatkozó módszert vagy feltételeket. Ebből a szempontból úgy tűnik, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban bemutatott közigazgatási gyakorlat kivételes.

#### *A Charta és az uniós jog alapelveinek tükrében végzett vizsgálatról*

103. A Charta 16. cikke a vállalkozás szabadságát „az uniós joggal és a nemzeti jogszabályokkal és gyakorlattal összhangban” ismeri el. A Charta 17. cikkének (1) bekezdése szerint „mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogszerűen szerzett tulajdonát birtokolja, használja, azzal rendelkezzen, és azt örökül hagyja”. E rendelkezés azzal folytatódik, hogy „tulajdonától senkit sem lehet megfosztani, kivéve ha ez közérdekből, a törvényben meghatározott esetekben és feltételekkel, valamint az ezáltal elszenvedett veszteségekért kellő időben fizetett méltányos összegű kártalanítás mellett történik”, és hogy „a tulajdon használatát, az általános érdek által szükségessé tett mértékben, törvénnyel lehet szabályozni”.

104. A tulajdonhoz való jog nem releváns, amennyiben úgy tekinthető, hogy az adóalany kötelezettsége pusztán az, hogy az állam részére általa beszedett *fizetendő héát* eljuttassa az államkincstárhoz. A Charta tulajdonhoz való jog védelmét célzó rendelkezései azonban az *előzetesen felszámított héa* levonásához való jog terjedelme szempontjából relevánsak.<sup>94</sup>

105. A Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint a tulajdonhoz való jog és a gazdasági tevékenység gyakorlásának szabadsága nem abszolút jogok. Azok gyakorlását közérdekű célok korlátozhatják, amennyiben a korlátozás ténylegesen az elérni kívánt, közérdekű célokat szolgálja, és nem jár az elérni kívánt cél tekintetében olyan aránytalan és elviselhetetlen beavatkozással, mely az így biztosított jogoknak már magát a tartalmát sértené. Ami még konkrétabban a gazdasági tevékenység szabad gyakorlását illeti, a Bíróság többek között megállapította, hogy – a Charta 16. cikkének szövegére tekintettel, amely eltér az ugyanezen Charta II. címében elismert többi alapvető szabadság szövegétől, ugyanakkor közel áll annak IV. címe egyes rendelkezéseinek szövegéhez – e szabadság széles körű közhatalmi beavatkozásoknak vethető alá, amelyek a gazdasági tevékenység gyakorlásának közérdekből való korlátozásait jelenthetik.<sup>95</sup>

91 2016. június 22-i ítélet, C-11/15, EU:C:2016:470.

92 A Český rozhlas ügyre vonatkozó indítvány, C-11/15, EU:C:2016:181.

93 2016. augusztus 30-i ítélet, No 5 Afs 124/2014-178.

94 Lásd a fenti 39. pontot.

95 2013. november 28-i Tanács kontra Manufacturing Support & Procurement Kala Naft ítélet, C-348/12 P, EU:C:2013:776 121–123. pont.

106. Ezenfelül a jelen ügygel összefüggésben a jogbiztonság elve is releváns. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ez az elv megköveteli, hogy a jogszabályok *joghatásaikban egyértelműek és pontosak* legyenek, különösen ha az egyének és a vállalkozások számára negatív következményekkel járnak.<sup>96</sup> Ezenfelül a jogbiztonság követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek *pontosan megismerhessék* a rájuk rótt *kötelezettségek mértékét*.<sup>97</sup> Végezetül, – a közérdeket szolgáló célkitűzéssel indokolt rendkívüli körülményeket kivéve – ellentétes a jogbiztonság elvével ha az uniós jog hatálya alá tartozó intézkedés hatályának kezdetét a jogalkotó az ezen intézkedés közzététele előtti időpontban határozza meg (a visszaható hatály tilalma).<sup>98</sup>

*Az adóügyi szabályszerűség elvének jelentésével kapcsolatos közbenső következtetésről*

107. E tekintetben hangsúlyozom, hogy az unió jogon alapuló védelem szintjének a tagállamok közös alkotmányos hagyományai és a Charta tükrében történő meghatározása nem egzakt tudomány.

108. Az, hogy egy bizonyos adó megfelel-e az így értelmezett adóügyi szabályszerűség elvéből következő védelmi szintnek, kizárólag eseti alapon, az adóalanynak az érintett jogrend *egészében* elfoglalt helyére tekintettel értékelhető. Álláspontom szerint ezért a Bíróságnak az ítéletében tartózkodnia kell attól, hogy kimerítő listát adjon az adót meghatározó azon elemekről, amelyeket törvényben *kell* rögzíteni.

109. Elfogadom ugyanakkor, hogy erre szükség van az említett elvvel való megfelelés egyes körülményeinek a meghatározása céljából. Amennyire meg tudtam állapítani, az adózás kontextusában a védelem szintje a fent vizsgált tagállamok körében alig tér el. Álláspontom szerint a teljesség vagy pontosság szükséges mértékében fennálló ilyen eltérések pusztán azt tükrözik, hogy a különböző tagállamok *közös eredmény* elérése érdekében különböző eszközöket alkalmaznak. Nincs okom azt feltételezni, hogy a többi tagállamban más a helyzet.

110. Álláspontom szerint – általánosságban éve – a hatályos rendelkezésekben az adók érdemi jellemzőit meghatározó valamennyi lényeges elemet egyértelműen kell rögzíteni. Itt azokról az elemekről van szó, amelyek közvetlenül vagy közvetve hatást gyakorolnak az előzetesen felszámított hű adóalany általi elszámolásának a kötelezettségére. A szóban forgó adót törvény a szükséges mértékben rögzíti, ha az alkalmazandó szabályok egésze alapján az adóalany képes a fizetendő adóösszeget kiszámítani és meghatározni, valamint ezen adóösszeg esedékességének időpontját meghatározni.

111. Ezzel szemben nem fogadom el, hogy valamely, ilyen hatás kiváltására nem alkalmas, járulékos elemre vonatkozóan alkalmazandó rendelkezés hiánya *önmagában* az adóügyi szabályszerűség elve megsértésének minősül.

112. Így például a fizetendő adóösszeg megállapítási módszerének hiánya *önmagában* nem sérti az adóalanyok jogait, amennyiben a hatályos rendelkezések egyébként egy sor olyan paramétert tartalmaznak, amelynek alapján az adóalanyok ezt az összeget képesek kiszámítani és megállapítani.<sup>99</sup> Hasonlóképpen, ha egy adott helyzet nincs kimerítő jelleggel szabályozva, az, hogy az adóalany a tagállam által a javára biztosított mérlegelési mozgásterében a több lehetséges magatartás egyike mellett döntött, *önmagában* nem érinti hátrányosan az adóalany jogait, hacsak e választás az adóalany adókötelezettsége terjedelmének növekedését nem eredményezi.

<sup>96</sup> 2009. szeptember 10-i Plantanol ítélet, C-201/08, EU:C:2009:539, 46. pont.

<sup>97</sup> 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet, C-288/07, EU:C:2008:505, 47. pont.

<sup>98</sup> 2005. április 26-i „Goed Wonen” ítélet C-376/02, EU:C:2005:251, 33. pont.

<sup>99</sup> Ugyanez *a priori* elmondható az eljárási vagy technikai követelményekről. Mivel azonban ez a kérdés nem tartozik a jelen indítvány keretébe, azt a továbbiakban nem részletezem.

113. Ezzel szemben nyilvánvalóan nem felel meg a fent meghatározott védelmi szintnek, ha valamely újonnan bevezetett követelmény vagy alakítás alkalmazása – függetlenül annak járulékosától vagy jelentéktelen jellegétől – visszaható hatállyal növeli a felszámítható adóösszeget. Ez ugyanakkor nem vonatkozik a 2006/112/EK irányelv 168. cikkére, amely – a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatával összefüggésben értelmezve – egyértelműen meghatározza az előzetesen felszámított hea levonásához való jog terjedelmét.<sup>100</sup>

114. Összefoglalva, a jelen ügy szempontjából jelentős részét illetően úgy vélem, hogy a következő elemeket a közös *funkcionális* védelmi szint részének kell tekinteni: az adókat jogilag kötelező, az adóalanyok számára előzetesen hozzáférhető szabályokban, kellően egyértelműen, pontosan és kimerítő jelleggel kell meghatározni annak érdekében, hogy a szóban forgó adóalany a számára rendelkezésre álló vagy általa elérhető szövegek és adatok alapján kiszámíthassa és meghatározhassa az adott időpontban fizetendő adóösszeget. Ennek megfelelően, a szóban forgó szabályok visszaható hatállyal nem vethetnek ki adóterhet, és azt nem is emelhetik meg.

115. Ennélfogva arra a következtetésre jutok, hogy a védelem szintjéből különösen az következik, hogy – a fizetendő adóösszeg megállapítási módszerére vonatkozó szabályok hiányában – a hatáskörrel rendelkező adóhatóságnak lehetővé kell tennie a szóban forgó adóalany számára, hogy az általa választott módszert alkalmazza, feltéve hogy e módszer – a végzett gazdasági tevékenység jellegére tekintettel – alkalmas arra, hogy objektíven tükrözze, hogy a beszerzési költségeket milyen mértékben használták fel gazdasági tevékenység céljára, objektív feltételeken és hiteles adatokon alapul, valamint lehetővé teszi, hogy a hatáskörrel rendelkező hatóság e módszer alkalmazásának pontosságát ellenőrizze.

***Az önkormányzati társulás a teljes összeg levonásához való jog érvényesítése céljából hivatkozhat-e az adóügyi szabályszerűség alapelveire?***

116. A fent hivatkozott ítélkezési gyakorlattal összhangban<sup>101</sup> egyedül a kérdést előterjesztő bíróság feladata meghatározni azt, hogy az uniós jog alapeljárásban történő alkalmazása az uniós jog alapelveinek megsértését eredményezi-e. A Bíróságnak mindazonáltal az előzetes döntéshozatali eljárásban kizárólag arra van hatásköre, hogy megadja e nemzeti bíróság számára az uniós jog értelmezésével kapcsolatos valamennyi olyan tényezőt, amely alapján az el tudja bírálni e megfelelést.<sup>102</sup>

117. Most e célkitűzést szem előtt tartva felvázolom azokat a különféle elemeket, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróság relevánsnak ítélt meg akkor, amikor az – EJEE, a tagállamok közös alkotmányos hagyományai és a Charta tükrében értelmezett – adóügyi szabályszerűség elvének az alapeljárásban szereplő tényállásra való alkalmazása következményeit elemzi.

***Az önkormányzati társulásnak a lengyel jogon alapuló álláspontjáról***

118. A kérdést előterjesztő bíróság által adott magyarázatokból és a szóbeli előadásokból egyértelműen kiderül, hogy a tényállás megvalósulásának idején – vagyis 2016. január 1. előtt – a héatörvény az adóalanyoknak mind a gazdasági, mind pedig a nem gazdasági tevékenysége céljára elválaszthatatlanul felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított hea megállapítását szolgáló módszerről vagy feltételekről nem rendelkezett.

<sup>100</sup> Lásd a fenti 41., 48. és 55. pontot.

<sup>101</sup> Lásd a fenti 74. és 75. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

<sup>102</sup> 2014. július 1-jei Álands Vindkraft ítélet, C-573/12, EU:C:2014:2037, 126. pont.

119. A tárgyalás minden résztvevője egyetértett abban, hogy a héatörvény 86. cikkének (1) bekezdésében használt megfogalmazás a 2006/112/EK irányelv 168. cikkét szorosan követi. Közelebbről, az előbbi rendelkezés tartalmazza, az „amennyiben” kifejezést, amely álláspontom szerint egyértelműen meghatározza a levonáshoz való jog *terjedelmét*, mivel azt az adóköteles tevékenység céljára felhasznált termékek beszerzésének és szolgáltatások igénybevételének szigorúan megfelelő előzetesen felszámított héára korlátozza. A Bíróságnak nem áll a rendelkezésére olyan információ, amely arra utalna, hogy az előbbi rendelkezést az utóbbi rendelkezéstől eltérően kellene értelmezni.<sup>103</sup>

120. E tekintetben a következő elemek bizonyulhatnak relevánsnak:

121. *Először is*, a tárgyaláson Lengyelország jogi képviselői és a hatóság vezetője megerősítették – az önkormányzati társulás pedig nem vitatta –, hogy a fizetendő adóösszeg *megállapításának* és bevallásának, valamint a szóban forgó adó határidőn belül történő megfizetésének az általános kötelezettsége főszabály szerint egyértelműen az adóalanyt terheli.<sup>104</sup>

122. *Másodszor*, a résztvevők a szóbeli észrevételeikben egyetértettek abban, hogy a lengyel jog alapján az önkormányzati társuláshoz hasonló adóalanyokra igen részletes, költségvetési és államháztartási felügyeleti célokat szolgáló könyvelési szabályok vonatkoznak, amiből – többek között – az következik, hogy valamennyi ügyletet, köztük a héa alkalmazása szempontjából releváns ügyleteket is nyilván kell tartani.

123. E tekintetben az önkormányzati társulás jogi képviselője előadta, hogy az előzetesen felszámított héa levonható összegének meghatározása – törvény által meghatározott módszer hiányában – igen összetett és nehéz kérdés, míg a hatóság vezetőjének jogi képviselője hangsúlyozta, a többi résztvevő pedig ismételtén csak nem vitatta, hogy az önkormányzati társuláshoz hasonló közjogi szervezetek az adóhatóságoknál sokkal alkalmasabbak a szükséges számítások elvégzésére.

124. *Harmadszor*, a résztvevők szóbeli észrevételeikben megerősítették, hogy amennyiben valamely adózó a hatályos rendelkezések helyes értelmezését illetően kétségeket táplál, a hatóságoktól a saját helyzetét felmérő és a helyes jogalkalmazást megjelölő adóügyi állásfoglalást kérhet és kaphat.<sup>105</sup> A hatóság vezetőjének jogi képviselője megerősítette, hogy az alapeljárásban érintett önkormányzati társuláshoz hasonlóan számos más, összehasonlítható helyzetben lévő adóalany alkalmazta ezt az eljárást, és tett szert állásfoglalásra az előzetesen felszámított héa levonható hányada tekintetben.

125. *Negyedszer*, a hatóság vezetőjének jogi képviselője a tárgyaláson kifejtette, hogy 2016. január 1. előtt és azt követően az adóalanyok az általuk választott módszert szabadon alkalmazhatják a héa megosztására. Előadta, hogy a hatáskörrel rendelkező hatóság e választást kizárólag akkor kifogásolhatja, ha a szóban forgó módszer nem megfelelő abban az értelemben, hogy nem tükrözi objektíven, hogy a beszerzési költséget milyen mértékben használták fel egy adott adóalany adólevonási jogot keletkeztető ügyletei céljára. Azt is megerősítette, hogy a levonáshoz való jog nem tagadható meg pusztán azért, mert a hatóság nem ért egyet az adóalany által alkalmazott módszerrel. Az önkormányzati társulás jogi képviselője e nyilatkozatok egyikét sem cáfolta.

126. Értelmezésem szerint a fent említett rendelkezések és körülmények együttes hatásaként a héának a héa felszámítható összegére (*tributum*) hatást gyakorló összes lényeges elemét a tényállás megvalósulásának időpontjában törvény (*lex*) rögzítette oly módon, hogy az adóalanyoknak a birtokukban lévő dokumentumok és egyéb adatok alapján el kellett végezniük a szükséges számításokat és be kellett vallaniuk a fizetendő héa összegét.

103 A 2006/112/EK irányelv 168. cikkének értelmezését illetően lásd a fenti 41., 48. és 55. pontot.

104 Értelmezésem szerint ez a kötelezettség a héatörvény 103. cikkének (1) bekezdéséből ered, amely rendelkezés nyilvánvalóan a 2006/112/EK irányelv 250. cikkének (1) bekezdését ülteti át.

105 Lásd a fenti 8. lábjegyzetet.

127. A fentiek alapján úgy tűnik, hogy az előzetesen felszámított héa levonható hányada megállapításának tényleges módszere pusztán egyike azoknak a technikai eszközöknek, amelyeknek az adóalany általi alkalmazása elkerülhetetlen annak érdekében, hogy az adóalany meghatározhassa a levonási jogának terjedelmét, amennyiben ténylegesen úgy dönt, hogy e jogát gyakorolja. A megfelelő módszer – a tényállás megvalósulásának időpontjára vonatkoztatott – kiválasztásának szükségessége nyilvánvalóan nem önálló, kiegészítő jellegű és törvényben kifejezetten rögzítendő kötelezettség, hanem az említett jog folyománya.<sup>106</sup>

128. Tekintettel arra, hogy az önkormányzati társulás egyedi adóügyi állásfoglalást kérhet, úgy tűnik, hogy valamely konkrét módszer hatályos rendelkezésekben fennálló hiánya nem tette a levonáshoz való jognak e társulás által történő alkalmazását lehetetlenné vagy túlzottan terhessé, és az államkincstárral szemben fennálló kötelezettségeinek a terjedelmét illetően nem eredményezett leküzdhetetlen bizonytalanságot.

129. Az előadásokból inkább az derül ki, hogy – a lehetséges tényállások széles körére tekintettel – túlzott optimizmusra vallana, és talán objektíve túlzott követelményt jelentene annak elvárása, hogy a nemzeti jogalkotó az adóalanyok magatartásának valamennyi technikai aspektusát adózási szempontból kimerítő jelleggel szabályozza.<sup>107</sup> Ez a következtetés tökéletesen összhangban van a strasbourgi bíróság ítélezési gyakorlatával és a többi tagállamban fennálló helyzettel.<sup>108</sup>

130. Álláspontom szerint ezért a tényállás megvalósulásának az időpontjában az önkormányzati társulásra vonatkozó szabályozás az adó meghatározását illetően nem tartalmazott hiányosságot.

#### Záró megjegyzések

131. Számomra úgy tűnik, a fenti megfontolások cáfolják az önkormányzati társulás által felhozott valamennyi érvet. Az általam fent rögzített védelmi szint alapján<sup>109</sup> nem valószínű, hogy az alapeljárásban valamely alapvető jog vagy az uniós jog alapelveinek megsértése következne be a hatályos szabályoknak a Bíróság állandó ítélezési gyakorlatában értelmezett 2006/112/EK irányelvvel összhangban történő értelmezése következtében.<sup>110</sup>

132. Közelebbről, úgy tűnik, hogy ez az értelmezés nem eredményezi a jogbiztonság hiányát vagy törvényben nem rögzített, új kötelezettségek alkalmazását. Hasonlóképpen, mivel a tényállás megvalósulása időpontjában az adó (*tributum*) összes alkotóelemét törvény rögzíti, ez az értelmezés a 2006/112/EK irányelv alapján láthatóan nem vezet a nemzeti jogrendben elő nem írt kötelezettség előírásához.<sup>111</sup> Végezetül, ez láthatólag nem teszi az előzetesen felszámított héa levonásához való jog gyakorlását lehetetlenné vagy túlzottan terhessé.

133. A fenti 73. és 115. pontban általam levont következtetéseket nem kérdőjelezi meg az, hogy – amennyiben a jelen ügyhöz hasonlóan valamely uniós jogi aktus nemzeti végrehajtási intézkedést tesz szükségessé – a nemzeti hatóságok és bíróságok a Charta 53. cikke révén az alapvető jogok és az uniós jog alapelveinek nemzeti védelmi szintjét továbbra is szabadon alkalmazhatják.<sup>112</sup>

<sup>106</sup> Lásd a fenti 112. pontot.

<sup>107</sup> Itt jegyzem meg, hogy a hatóság vezetőjének a jogi képviselője hangsúlyozta – anélkül, hogy ezt a többi résztvevő vitatta volna –, hogy ennek megvalósítása objektíve lehetetlen.

<sup>108</sup> Lásd a fenti 85. és 91. pontot.

<sup>109</sup> Lásd az adóügyi szabályosság elvének a fenti 78–115. pontban foglalt tárgyalását.

<sup>110</sup> Vagyis a fenti 35–60. pontban megtárgyalt paraméterekkel összhangban.

<sup>111</sup> Ez az álláspont szembeállítható a Pfeiffer és társai ügyben (2004. október 5-i ítélet, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 108. pont) foglalt állásponttal.

<sup>112</sup> Lásd: 2013. február 26-i Melloni ítélet, C-399/11, EU:C:2013:107, 60. pont. Abban az ügyben azonban a Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy a nemzeti bíróság – pontosan a releváns szabályok uniós szinten történő teljes összehangolása miatt – a továbbiakban nem alkalmazhatják az alapvető jogok védelmének a nemzeti alkotmányjogukban biztosított magasabb szintjét.

134. A Bíróság rendelkezésére álló információkból arra lehet következtetni, hogy – az előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdésben említett közigazgatási gyakorlatok fennállásának ellenére – nincs nyilvánvaló ellentmondás a bíróság által a jelen ügyben követendő, általam javasolt álláspont és a lengyel alkotmány 217. cikkéből eredő alapelvek között.

135. Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság kifejtette e rendelkezés alapján az adók kivetésével kapcsolatos intézkedéseket – köztük az adóalanyok meghatározását, az adómértékeket, valamint az adómentességek és visszatérítések engedélyezésének szabályait, továbbá az adómentes adóalanyok csoportjait – törvényben kell rögzíteni. Lengyelország és hatóság vezetőjének a Bíróság előtt eljáró jogi képviselőinek szóbeli észrevételeiből az következik, hogy ezt a rendelkezést a Trybunał Konstytucyjny (alkotmánybíróság, Lengyelország) állandó ítélezési gyakorlata szerint e rendelkezés alapján az adó *összes eleme* helyett az adóalany adókötelezettsége terjedelmét érintő *lényeges elemek* kell törvényben rögzíteni.<sup>113</sup>

136. Értelmezésem szerint e követelmények láthatóan nem akadályozzák meg a kérdést előterjesztő bíróságot abban, hogy a nemzeti szabályozást a fent meghatározott módon, az uniós joggal összhangban értelmezze.

137. Amennyiben azonban a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy az így értelmezett nemzeti jog nem felel meg a lengyel alkotmányban biztosított védelmi szintnek, nem elégedhet meg azzal, hogy a helyi önkormányzat részére – az Unió általános költségvetésének rovására és az egyenlő bánásmód elvének megsértésével – egyszerűen biztosítja az előzetesen felszámított hea teljes összegű levonásához való jogot.<sup>114</sup>

138. Nem fogadom el, hogy a nemzeti védelmi szint pusztán összeegyeztethetlensége olyan mértékű, hogy mentesíti a nemzeti bíróságot az uniós jog teljes körű érvényesítésére vonatkozó kötelezettsége alól. Ráadásul ez igaz akkor is, ha az uniós jogalkotó által nem célzott, jelentős mértékű, megengedhetetlen gazdasági előny biztosítását eredményezné.<sup>115</sup> A kérdést előterjesztő bíróságnak a nemzeti szabályozás értelmezése során – a nemzeti jogrend egészének az átfogó vizsgálatára tekintettel – inkább minden erejével azon kell lennie, hogy azt a megoldást válassza, amely tiszteletben tartja az uniós jogrend alapvető jellemzőit, nevezetesen az uniós jog elsőbbségét, egységességét és tényleges érvényesülését.<sup>116</sup>

139. A fenti megfontolásokra tekintettel a fenti 73. és 115. pontban tett megállapításaimon felül arra a következtetésre jutok, hogy a nemzeti bíróság a nemzeti jog uniós jognak megfelelő értelmezésére vonatkozó kötelezettsége alól kizárólag akkor mentesülhet, ha a szóban forgó értelmezés – a fizetendő adó összegének bizonytalansága vagy ezen adóösszeg visszaható hatállyal történő kivetése vagy megemlése miatt – sértené azt az elvet, hogy az adót jogilag kötelező, az adóalanyok számára előzetesen hozzáférhető szabályokban, kellően egyértelműen, pontosan és kimerítő jelleggel kell meghatározni. Ez a helyzet áll fenn, amennyiben e jogszabályok az adott időpontban fizetendő adóösszeg tekintetében bizonytalanságot eredményeznek, vagy amennyiben ezen adóösszeget visszaható hatállyal vetik ki vagy emelik meg.

113 A Trybunał Konstytucyjny (alkotmánybíróság) 1998. június 16-i ítélete, U 9/97, 51. pont. A tárgyaláson az is kiderült, hogy a Trybunał Konstytucyjny (alkotmánybíróság) még nem volt lehetősége arra, hogy az előzetesen felszámított hea megosztási módszerei hiányának az alkotmányosságát megvizsgálja.

114 Lásd a fenti 61., 64. és 65. pontot.

115 Lásd a fenti 57–59. pontot.

116 2017. december 5-i M. A. S. és M. B. ítélet, C-42/17, EU:C:2017:936, 47. pont.

## Véggövetkeztetés

140. A fentiek tükrében azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławai vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) által feltett kérdésre a következőképpen válaszoljon:

- A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet akként kell értelmezni, hogy annak alapján a nemzeti bíróságnak – a Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach-hoz (önkormányzati társulás) hasonló adóalanyra vonatkozó eljárásban a nemzeti jogát a lehető legtágabban, oly módon kell értelmeznie, amely biztosítja, hogy a levonást kizárólag az előzetesen felszámított héa olyan hányada tekintetében eszközöljék, amely objektíven tükrözi az adott adóalany gazdasági tevékenysége céljára felhasznált beszerzésnek megfelelő mértéket.
- A hatáskörrel rendelkező adóhatóságnak – a fizetendő adó összegének a megállapítására irányuló módszerre vonatkozó szabályok hiányában – lehetővé kell tennie a szóban forgó adóalany számára, hogy az általa választott módszert alkalmazza, feltéve hogy e módszer – a végzett gazdasági tevékenység jellegére tekintettel – alkalmas arra, hogy objektíven tükrözze, hogy milyen mértékben használták fel gazdasági tevékenység céljára a beszerzési költségeket, objektív feltételeken és hiteles adatokon alapul, valamint lehetővé teszi, hogy a hatáskörrel rendelkező hatóság ellenőrizze e módszer alkalmazásának pontosságát.
- A nemzeti bíróságok a nemzeti jog uniós jognak megfelelő értelmezésére vonatkozó kötelezettsége alól kizárólag akkor mentesülhetnek, ha a szóban forgó értelmezés – mivel a fizetendő adó összege bizonytalan vagy ezen adóösszeg visszaható hatállyal történő kivetése vagy megemelése miatt – sértené azt az elvet, hogy az adót jogilag kötelező, az adóalanyok számár előzetesen hozzáférhető szabályokban, kellően egyértelműen, pontosan és kimerítő jelleggel kell meghatározni. Ez a helyzet áll fenn, amennyiben e jogszabályok az adott időpontban fizetendő adóösszeg tekintetében bizonytalanságot eredményeznek, vagy amennyiben ezen adóösszeget visszaható hatállyal vetik ki vagy emelik meg.