A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2020. április 30.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – Az előzetesen felszámított adó levonása – 173. cikk – Vegyes adóalany – Levonási módszerek – Arányos levonás – Rendeltetés szerinti levonás – 184–186. cikk – Az adólevonások korrekciója – Az adólevonás összegének meghatározása során figyelembe vett tényezők módosulása – Tévesen héamentesnek minősített értékesítési ügylet – A már eltelt évek tekintetében a levonási módszer megváltoztatását megtiltó nemzeti rendelkezés – Jogvesztő határidő – Az adósemlegesség, a jogbiztonság, a tényleges érvényesülés és az arányosság elve”

A C-661/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) a Bírósághoz 2018. október 22-én érkezett, 2018. október 15-i határozatával terjesztett elő

a **CTT – Correios de Portugália**

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: P. G. Xuereb tanácselnök (előadó), T. von Danwitz és A. Kumin bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a CTT – Correios de Portugália képviseletében A. Fernandes de Oliveira advogado,

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires és P. Barros da Costa, meghatalmazotti minőségben,

– a spanyol kormány képviseletében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: portugál.

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és B. Rechena, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv), valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés, az egyenértékűség és az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a CTT – Correios de Portugal (a továbbiakban: CTT) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) között a hozzáadottérték-adóra (héa) vonatkozó azon levonások korrekciója tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelyet a CTT a postai szolgáltatások nyújtására irányuló tevékenysége keretében hajtott végre.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv „Adómentesség” címet viselő IX. címe magában foglalja többek között az „[e]gyes közhasznú tevékenységek adómentesség[ére]” vonatkozó 2. fejezetet és az „[e]gyéb tevékenységekre nyújtott adómentesség[re]” vonatkozó 3. fejezetet.

4 Ezen irányelv 132. cikke, amely annak IX. címe 2. fejezetében található, az (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

a) az állami postai szolgáltató által nyújtott szolgáltatások és az ezeket kiegészítő szolgáltatások és termékértékesítések, kivéve a személyszállítást és a távközlési szolgáltatásokat;

[…]”

5 A héairányelv 135. cikkének (1) bekezdése, amely ez utóbbi irányelv IX. címének 3. fejezetében található, az alábbiak szerint rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

d) azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek betétre, folyószámlára, fizetésre, átutalásra, követelésre, csekkre és egyéb átruházható értékpapírra vonatkoznak, kivéve a követelésbehajtást;

[…]”

6 A héairányelv „Adólevonás” címet viselő X. címe magában foglalja többek között az „Arányos levonás” című 2. fejezetet, amelyben ezen irányelv 173–175. cikke szerepel, valamint „Az adólevonások korrekciója” című 5. fejezetet, amelyben többek között az említett irányelv 184–189. cikke szerepel.

7 A héairányelv 173. cikke előírja:

„(1) 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 HÉA összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az először említett ügyletekhez köthető.

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

(2) A tagállamok a következő intézkedéseket hozhatják:

[…]

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

[…]”

8 Ezen irányelv 175. cikkének (3) bekezdése a következőket mondja ki:

„Az ideiglenes levonási hányad alapján alkalmazott adólevonást korrigálni kell, amikor a következő évben a végleges levonási hányadot megállapítják.”

9 Az említett irányelv 184. cikke pontosítja:

„Az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.”

10 A héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a HÉA-bevallás benyújtása után módosultak […]”

11 Ezen irányelv 186. cikke szerint:

„A 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.”

A portugál jog

12 A Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado-nak (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: CIVA) az alapügy tényállására alkalmazandó változata szerinti 9. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Mentesek az adó alól:

[…]

23) Az állami postai szolgáltatók által nyújtott szolgáltatások és az ezeket kiegészítő, általuk végzett termékértékesítések, a távközlési szolgáltatások kivételével;

24) forgalomban lévő postai bélyegek, bélyegzővel ellátott értékpapírok névértékükön történő értékesítése, valamint az ezen értékesítésekhez kapcsolódó értékesítési jutalékok;

[…]”

13 A CIVA „Az adólevonási jog keletkezése és alkalmazási köre” címet viselő 22. cikke az (1)–(3) bekezdésében kimondja:

„(1) A 7. és 8. cikk rendelkezései értelmében a levonási jog a levonható adó felszámításának időpontjában keletkezik, és azt valamely bevallási időszak során felszámított levonható adónak az ugyanezen időszakban az adóalany által végzett adóköteles tevékenységek után fizetendő adó teljes összegéből való levonása útján kell gyakorolni.

(2) A 78. cikk rendelkezéseinek sérelme nélkül az adólevonást az azon időszakra vagy az ezen időszak után következő valamely időszakra vonatkozó adóbevallásban kell gyakorolni, amelynek során a vámáru-nyilatkozatok részét képező számlák vagy a héa megfizetésére vonatkozó bizonylat kézhezvételére sor kerül.

(3) Ha az előző bekezdésben említett dokumentumok kézhezvételére a kibocsátásuk időszakától eltérő bevallási időszakban kerül sor, a levonás – amennyiben még lehetséges – az e dokumentumok kibocsátása szerinti bevallási időszakban gyakorolható.”

14 A CIVA „Vegyes használatú termékekre vonatkozó levonási módszerek” címet viselő 23. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ha az adóalany tevékenységeinek gyakorlása keretében adólevonásra jogosító és adólevonásra nem jogosító tevékenységeket végez, a 20. cikkel összhangban az e két típusú tevékenység megvalósításával összefüggésben felhasznált termékek és szolgáltatások után felszámított adó levonására a következő módon kerül sor:

[…]

b) A fenti pontban foglalt rendelkezések sérelme nélkül, a 2. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerinti gazdasági tevékenység folytatásából származó ügyletek megvalósítását szolgáló olyan termékek vagy szolgáltatások esetében, amelyek egy része nem jogosít adólevonásra, az adó az adólevonásra jogosító ügyletek éves összegének százalékos arányában vonható le.

[…]

(2) Az (1) bekezdés b) pontjának rendelkezéseitől eltérően az adóalany a felhasznált termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének tényleges rendeltetése szerint végezheti el az adólevonást olyan objektív kritériumok alapján, amelyek lehetővé teszik e termékek és szolgáltatások adólevonásra jogosító ügyletek és e jogot nem keletkeztető ügyletek keretében történő felhasználása mértékének meghatározását; ez nem érinti azon lehetőséget, hogy az adóügyi főigazgatóság az adózás jelentős torzulása esetén különleges feltételeket állapítson meg az adóalanyra vonatkozóan, vagy megszüntesse ezt az eljárást.

[…]

(4) Az adólevonás (1) bekezdés b) pontjában megállapított százalékos mértéke olyan tört eredménye, amelynek számlálójában a 20. cikk (1) bekezdése alapján adólevonásra jogosító ügyletek adó nélkül számított éves összege, a nevezőjében pedig az adóalany által végzett valamennyi, a 2. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerinti gazdasági tevékenység gyakorlásából származó értékesítés adó nélkül számított éves összege, valamint nem adóköteles, eszközbeszerzési támogatásnak nem minősülő támogatások összege szerepel.

[…]

(6) Az adólevonásnak az (1) bekezdés b) pontjában megállapított, az előző évben megvalósított ügyletek összege alapján ideiglenesen kiszámított százalékos mértékét, valamint a (2) bekezdésnek megfelelően elvégzett, ideiglenesen a tényleges rendeltetés módszerének alkalmazásához eredetileg használt objektív kritériumok alapján kiszámított levonást az azon évre eső teljes összeg figyelembevételével kell helyesbíteni, amelyhez kapcsolódik, ebből következően a végrehajtott levonásokat megfelelően korrigálni kell, aminek a szóban forgó év utolsó időszakának bevallásában kell megjelennie.”

15 A CIVA „Korrekciók” címet viselő 78. cikke a (6) bekezdésében előírja:

„A 44–51. és 65. cikkre utaló, számszaki vagy a nyilvántartásban elkövetett számítási hibáknak a 41. cikkben felsorolt bevallásokban vagy a 67. cikk (1) bekezdése b) és c) pontjában felsorolt iránymutatásokban vagy bevallásokban való helyesbítése fakultatív, amennyiben annak eredményeképpen az adóalany javára keletkezik adó, e helyesbítésre azonban csak két éven belül kerülhet sor, amelyet a levonási jog gyakorlása esetén a 22. cikk (1) bekezdésének megfelelően e jog keletkezésének időpontjától kell számítani, e helyesbítés pedig kötelező, amennyiben annak eredményeképpen az állam javára keletkezik adó.”

16 A CIVA 98. cikke, amely „Az adólevonási jog gyakorlásának hivatalból való felülvizsgálata és e jog gyakorlásának határideje” címet viseli, a (2) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„A külön jogszabályokban meghatározott rendelkezések sérelme nélkül a túlfizetés levonásához vagy visszatérítéséhez való jogot csak az adólevonáshoz való jog keletkezését vagy a túlfizetést követő négy évben lehet gyakorolni.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

17 A CTT Portugáliában a postai szolgáltatások piacán folytat tevékenységet. E piacon többek között közszolgáltatási kötelezettségeket vállal.

18 A CTT azon ügyletei, amelyek az egyetemes postai szolgáltatás körébe tartoznak, a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében héamentesek, és így nem keletkeztetnek adólevonási jogot. Mivel a CTT héaköteles ügyleteket is végez, amelyek adólevonásra jogosítanak, e vállalkozás úgynevezett „vegyes” adóalanynak minősül.

19 Az adó- és vámhatóság egy 2007-ben elfogadott állásfoglalásban (a továbbiakban: 2007. évi állásfoglalás) megállapította, hogy a CTT által kínált, számlákra vonatkozó postai pénzforgalmi szolgáltatások héamentesek. Ezen állásfoglalás érvényessége 2012. december 31-én járt le.

20 2012-ben a portugál jogalkotó felülvizsgálta a postai szolgáltatások nyújtására alkalmazandó jogi szabályozást annak érdekében, hogy a 97/67/EK irányelvnek a közösségi postai szolgáltatások belső piacának teljes megvalósítása tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 20-i 2008/6/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2008. L 52., 3. o.; helyesbítés: HL 2015. L 225., 49. o.) alapján 2013. január 1-jétől liberalizálja a piacot.

21 Ugyanakkor csak a 2015. év során merültek fel kétségek a portugál postai piac liberalizációjának adójogi következményeit illetően. A CTT 2015 áprilisától kezdte meg a számlákra vonatkozó postai pénzforgalmi szolgáltatásai utáni héa felszámítását, és 2015. június 23-án kérte a 2007. évi állásfoglalás naprakésszé tételét.

22 Az adó- és vámhatóság egy 2015. november 20-i újabb állásfoglalásában közelebbről kifejtette a postai szolgáltatások piaca liberalizációjának a héamentességre gyakorolt hatását, és pontosította, hogy a 2013. január 1-jétől kezdődően nyújtott, számlákra vonatkozó postai pénzforgalmi szolgáltatások a 2009. április 23-i TNT Post UK ítéletre (C-357/07, EU:C:2009:248) tekintettel már nem tartoznak az állami postai szolgáltatók tekintetében előírt héamentesség hatálya alá.

23 Következésképpen a CTT 2016-ban a számlákra vonatkozó azon postai pénzforgalmi ügyletek után, amelyeket 2013. január 1-jét követően teljesítettek, héát számított fel, a héának a 2013. év, valamint a 2014. és 2015. év vonatkozásában való pótlólagos megállapítására pedig korrekciós bevallások benyújtásával, visszamenőleges hatállyal került sor. Ezenkívül e korrekció iránti kérelmek keretében a CTT megváltoztatta a levonási módszert, mivel a korábban az arányosítási módszer útján levont héa egy része a rendeltetés módszere alapján került levonásra. E módosítás további, összesen 1 967 567,82 euró összegű héalevonást eredményezett.

24 Az adó- és vámhatóság a CTT által a 2015-ös pénzügyi évre vonatkozóan lefolytatott vizsgálatot követően emlékeztetett arra, hogy a levonási módszer nem módosítható, ha a végleges levonási hányadot alkalmazták, ebből pedig azt a következtetést vonta le, hogy a CTT, amely már alkalmazta a végleges levonási hányadot, a levonási módszerének megváltoztatása tekintetében határidőn túl járt el. Ezenkívül úgy ítélte meg, hogy a CTT által a levonási módszer megváltoztatására irányulóan kért korrekció a CIVA keretében nem rendelkezik semmilyen jogalappal. Következésképpen e hatóság elutasította a levonási módszer változásán alapuló kiegészítő levonást, ugyanakkor arra tekintettel, hogy a számlákra vonatkozó postai pénzforgalmi ügyletek ezen években nem voltak mentesek a héa alól, korrigálta a 2013 és 2015 közötti évekre vonatkozó végleges levonási hányadokat.

25 2018. március 21-én a CTT választottbírósági határozat iránti kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, arra hivatkozva, hogy a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elve összeegyeztethetetlen a CIVA azon értelmezésével, amely szerint a levonási módszer meghatározására csak a számlák kézhezvételének időpontjában van lehetőség.

26 E körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [adóügyi választottbíróság (közigazgatási választottbírósági központ), Portugália] úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a semlegesség, a [tényleges] érvényesülés, az egyenértékűség és az arányosság elvével a [CIVA] 98. cikke (2) bekezdésének olyan értelmezése, amely e rendelkezés alkalmazását kizárja a már elvégzett levonások módosítása vagy [korrekciója] tekintetében?

2) Ellentétes-e az említett elvekkel a [CIVA] 23. cikke (1) bekezdésének b) pontjához és (6) bekezdéséhez hasonló szabályozás azon értelmezésben, miszerint az az adóalany, amely a vegyes használatú termékek és szolgáltatások után felszámított adó levonásához való jog gyakorlása során a levonási hányad szerinti módszert és/vagy a felosztási [kritérium módszerét] választotta a számításhoz, és a levonás szerinti évre vonatkozó végleges értékek alapján [helyesbítéseket] végzett a szóban forgó rendelkezés (6) bekezdése szerint, visszamenőleges hatállyal nem módosíthatja az említett elemeket a hivatkozott szabály alapján már [korrigált] eredeti levonás újraszámításával olyan tevékenységre vonatkozó héa visszamenőleges hatályú megállapítása keretében, amely eredetileg héamentesnek minősült?”

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

27 Írásbeli észrevételeiben a portugál kormány kétségeit fejezi ki az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatóságát illetően. Egyrészt ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság nem fejti ki azokat az indokokat, amelyek alapján az adósemlegesség, az arányosság, az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve a jelen ügyben relevánsnak minősül. Másrészt e kérdésekkel arra hívják fel a Bíróságot, hogy határozza meg a nemzeti jogi rendelkezések hatályát.

28 E vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk által létrehozott együttműködési rendszer a tagállami bíróságok és a Bíróság feladatainak egyértelmű szétválasztásán alapul. A fenti cikk alapján kezdeményezett eljárás keretében a nemzeti jogszabályok értelmezése a nemzeti bíróságok feladata, nem pedig a Bíróságé, és ez utóbbi nem dönthet a belső jogszabályoknak az uniós jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségéről. Ezzel szemben a Bíróság hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a nemzeti bíróságot minden olyan, az uniós jog értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi számára a belső jogszabályok uniós jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségének értékelését (2015. október 15-i Iglesias Gutiérrez és Rion Bea ítélet, C-352/14 és C-353/14, EU:C:2015:691, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Így jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdések szó szerinti jelentése értelmében a Bíróságnak a belső jogi rendelkezések uniós joggal való összeegyeztethetőségének tárgyában kell állást foglalnia, semmi akadálya annak, hogy a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ adjon azzal, hogy tájékoztatja az uniós jog értelmezésére vonatkozó olyan szempontokról, amelyek lehetővé teszik ez utóbbi számára, hogy saját maga döntsön a belső jognak az uniós joggal való összeegyeztethetőségéről (2015. október 15-i Iglesias Gutiérrez és Rion Bea ítélet, C-352/14 és C-353/14, EU:C:2015:691, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Következésképpen, mivel a kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni (lásd ebben az értelemben: 2012. december 13-i Debiasi végzés, C-560/11, nem tették közzé, EU:C:2012:802, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Ennélfogva az előterjesztett kérdéseket úgy kell érteni, mint amelyek lényegében a héairányelvnek, közelebbről ezen irányelv 173. és 184–186. cikkének az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés, az egyenértékűség és az arányosság uniós jogi elvével összefüggésben történő értelmezésére irányulnak.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

31 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvnek az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés, az egyenértékűség és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 173. cikkét, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam, amely e rendelkezés alapján engedélyezi a vegyes adóalanyok számára az olyan termékek vagy szolgáltatások összességének vagy egy részének a rendeltetése szerinti héalevonás alkalmazását, amelyeket egyidejűleg használnak fel olyan ügyletekhez, amelyek esetében adólevonási jog illeti meg őket, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joguk, megtiltja ezen adóalanyok számára, hogy a végleges levonási hányad megállapítását követően módosítsák a levonási módszert.

32 E kérdés megválaszolása érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 173. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében a levonási hányadot ezen irányelv 174. és 175. cikkének megfelelően az adóalany által lebonyolított összes ügyletre, a forgalom alapján kell meghatározni. Mindazonáltal az említett irányelv 173. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében a tagállamok engedélyezhetik vagy kötelezővé tehetik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek és

szolgáltatások összességének vagy egy részének a rendeltetése szerint alkalmazza (lásd ebben az értelemben: 2018. október 18-i Volkswagen Financial Services (UK) ítélet, C-153/17, EU:C:2018:845, 49. és 50. pont).

33 A jelen ügyben nem vitatott, hogy a portugál jogalkotó ez utóbbi rendelkezés alapján engedélyezte a vegyes adóalanyok számára, hogy az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességének vagy egy részének a rendeltetése szerint alkalmazzák, és hogy a CTT ily módon választhatott, hogy a vegyes használatú termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó héalevonást az arányosítás vagy a rendeltetés módszere alapján végzi-e el.

34 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 173. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének a rendeltetése alapján történő héalevonási rendszer alkalmazása a tagállamok számára az adóztatási rendszerük kialakítása céljából rendelkezésre álló fakultatív lehetőségnek minősül. Ugyanakkor, jóllehet a tagállamok ily módon mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek a héa pontos beszedésének biztosítása és az adócsalás megakadályozása céljából meghozandó intézkedések megválasztása során, hatáskörüket az uniós jognak és az általános uniós alapelveknek, különösen az arányosság, az adósemlegesség és a jogbiztonság elvének a tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd ebben az értelemben: 2012. november 8-i BLC Baumarkt ítélet, C-511/10, EU:C:2012:689, 22. és 23. pont; 2018. május 17-i Vámos ítélet, C-566/16, EU:C:2018:321, 41.pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Ami ezen elveket illeti, először is az arányosság elve kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy azzal nem ellentétes, ha valamely tagállam – élve azon lehetőségével, hogy az adóalanyokat felruházza a különös adózási szabályozás választásának jogával – olyan szabályozást fogad el, amely az adóhatóság előzetes, nem visszamenőleges hatályú jóváhagyásának megszerzésétől teszi függővé e szabályozás alkalmazását, és hogy a jóváhagyási eljárás nem aránytalan attól, hogy nincs visszamenőleges hatálya. Következésképpen az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely megtagadja az adóalanyokkal szemben, hogy a végleges levonási hányad megállapítását követően a rendeltetés alapján történő levonási rendszert alkalmazzák, nem lépi túl a héa pontos beszedéséhez szükséges mértéket (lásd a kisvállalkozások mentességével való analógia útján: 2018. május 17-i Vámos ítélet, C-566/16, EU:C:2018:321, 43–45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ami továbbá az adósemlegesség elvét illeti, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kétségtelenül kitűnik, hogy a tagállamok a 2006/112 irányelv 173. cikke (2) bekezdése c) pontjának megfelelően egy adott ügylet vonatkozásában az árbevételen alapuló módszertől eltérő módszert vagy felosztási kritériumot alkalmazhatnak, feltéve hogy ezen adósemlegesség elve alapján a választott módszer biztosítja az előzetesen megfizetett héa levonási hányadának az árbevételen alapuló módszerhez viszonyított pontosabb megállapítását. Így bármely tagállamnak, amely úgy dönt, hogy engedélyezi vagy kötelezővé teszi, hogy az adóalany az adólevonást a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének a rendeltetése szerint alkalmazza, figyelemmel kell lennie arra, hogy a levonási jog kiszámításának módjai a lehető legnagyobb pontossággal lehetővé tegyék a héa azon részének megállapítását, amely a levonásra jogosító ügyletekre vonatkozik. Ugyanis a közös héarendszerre jellemző adósemlegesség elve megköveteli, hogy a levonás számítási módjai objektíven tükrözzék a felmerült költségeknek a levonásra jogosító ügyleteknek betudható vegyes felhasználású termékek és szolgáltatások megszerzésére eső tényleges arányát (lásd ebben az értelemben: 2018. október 18-i Volkswagen Financial Services (UK) ítélet, C-153/17, EU:C:2018:845, 51. és 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A Bíróság ugyanakkor pontosította, hogy a választott módszernek nem kell szükségszerűen a lehető legpontosabbnak lennie, azonban annak lehetővé kell tennie, hogy a kiválasztott módszer pontosabb eredményt biztosítson ahhoz képest, mint amelyet a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazásával lehetne elérni (lásd ebben az értelemben: 2018. október 18-i Volkswagen Financial Services (UK) ítélet, C-153/17, EU:C:2018:845, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Ebből az következik, hogy ellentétben azzal, amit a CTT lényegében állít, az adósemlegesség elvét nem lehet úgy értelmezni, hogy minden helyzetben a legpontosabb levonási módszerre kell törekedni, oly módon, hogy az még a végleges hányad megállapítását követően is megköveteli az eredetileg alkalmazott levonási módszer szisztematikus megkérdőjelezését.

39 Egyrészt az ilyen értelmezés kiüresítené a tagállamoknak a héairányelv 173. cikke (2) bekezdése c) pontjában előírt azon jogkörét, hogy engedélyezzék az adóalanyok számára, hogy az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességének vagy egy részének a rendeltetése szerint alkalmazzák. Márpedig e tekintetben elegendő emlékeztetni arra, hogy azon elvek figyelembevétele, amelyek a héarendszert szabályozzák, de amelyektől a jogalkotó érvényesen eltérhet, mindenesetre nem indokolhat olyan értelmezést, amely valamely – kifejezetten a jogalkotó akaratát tükröző – eltérést megfosztana a hatékony érvényesüléstől (2016. december 14-i Mercedes Benz Italia ítélet, C-378/15, EU:C:2016:950, 42.).

40 Másrészt az ilyen értelmezés ellentétes lenne azon ítélkezési gyakorlattal, amely szerint azon adóalany, amely kétféle ügylet között választhat, a héairányelv alapján nem köteles a magasabb összegű héa befizetésével járó ügyletet választani. Épp ellenkezőleg, az adóalanyoknak joguk van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani (lásd ebben az értelemben: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 73. pont).

41 Végül, a jogbiztonság elvét illetően, az megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (lásd ebben az értelemben: 2014. február 6-i Fatorie ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 46. pont; 2018. május 17-i Vámos ítélet, C-566/16, EU:C:2018:321, 51. pont). Márpedig, amint arra a portugál kormány helyesen emlékeztet, nem tűnik észszerűnek elvárni az adóhatóságoktól, hogy minden körülmények között elfogadják, hogy valamely adóalany egyoldalúan megváltoztathassa a levonandó héaösszegek meghatározásához alkalmazott levonási módszert.

42 A fentiekből az következik, hogy a héairányelvnek az adósemlegesség, a jogbiztonság és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 173. cikke (2) bekezdése c) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha valamely tagállam, amely e rendelkezés alapján engedélyezi a vegyes adóalanyok számára az olyan termékek vagy szolgáltatások összességének vagy egy részének a rendeltetése szerinti héalevonás alkalmazását, amelyeket egyidejűleg használnak fel olyan ügyletekhez, amelyek esetében adólevonási jog illeti meg őket, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joguk, megtiltja ezen adóalanyok számára, hogy a végleges levonási hányad megállapítását követően módosítsák a héalevonási módszert.

A második kérdésről

43 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvnek az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés, az egyenértékűség és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 184–186. cikkét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében megtagadják a vegyes adóalanyokkal szemben annak lehetőségét, hogy az ezen irányelv 175. cikkének (3) bekezdése szerinti végleges levonási hányad megállapítását követően a nemzeti jog által az említett irányelv 173. cikke (2) bekezdésének c) pontja alapján engedélyezett rendeltetés módszerének alkalmazásával olyan helyzetben helyesbítsék az azon termékek beszerzését vagy szolgáltatások igénybevételét terhelő héához kapcsolódó levonásokat, amelyeket egyidejűleg használnak fel olyan ügyletekhez, amelyek esetében adólevonási jog illeti meg őket, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joguk, amelyben egyrészt az adóalanynak a levonási módszer megválasztásakor nem volt tudomása arról, hogy valamely általa adómentesnek ítélt ügylet valójában adóköteles volt, másrészt pedig amelyben a nemzeti jog által az adólevonások korrekciója tekintetében előírt általános jogvesztő határidő még nem járt le.

44 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és a Bíróság kérdéseire a felek által adott válaszokból kitűnik, hogy a CTT az arra irányuló döntése során, hogy az alapügyben szóban forgó évek vonatkozásában az árbevételen alapuló módszer alapján levonja a bizonyos termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó héát, azt a körülményt vette figyelembe, hogy az általa teljesített, számlákra vonatkozó postai pénzforgalmi ügyletek a 2007. évi állásfoglalás szerint héamentesek voltak. Márpedig 2015-ben az illetékes adóhatóság megállapította, hogy a postai piac 2013. január 1-jét követő liberalizációja az adómentesség hatályát az állami postai szolgáltatók által nyújtott szolgáltatásokra korlátozta. Ennélfogva a CTT a 2013 és 2015 közötti évek tekintetében tévesen állapította meg, hogy a számlákra vonatkozó postai pénzforgalmi ügyletek mentesek a héa alól.

45 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy jóllehet az alapjogvita tényállásának a megállapítása és megítélése, valamint a nemzeti jog értelmezése és alkalmazása kizárólag a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik, a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróság részére olyan hasznos választ adjon, amely lehetővé teszi számára az előtte folyamatban lévő ügy elbírálását (lásd ebben az értelemben: 2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 37. és 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 A jelen ügyben az Európai Bizottság az írásbeli észrevételeiben, a CTT pedig a Bíróság kérdéseire adott válaszaiban arra hivatkozott, hogy az alapügyben szóban forgó, számlákra vonatkozó postai pénzforgalmi szolgáltatások a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében héamentes fizetési ügyletnek tekinthetők. A CTT hozzátette, hogy egyébként a 2007. évi állásfoglalásban ezen ügyleteket e rendelkezés, nem pedig ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján tekintették héamentesnek. Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e szolgáltatások az említett 135. cikk (1) bekezdésének d) pontjában előírt héamentesség hatálya alá tartoznak-e.

47 Márpedig az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés megválaszolása érdekében az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő azon előfeltevésből kell kiindulni, amely szerint jóllehet e szolgáltatásnyújtások 2013. január 1-jétől már nem voltak héamentesek, e módosítás csak 2015-ben vált nyilvánvalóvá, így a CTT a levonási módszer megválasztásának időpontjában nem tudott arról, hogy az általa adómentesnek ítélt ügyletek valójában héakötelesek voltak.

48 E tekintetben ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a CTT jóhiszeműen járt-e el, ami többek között attól is függ, hogy a portugál postai piac liberalizációját követően az állami postai szolgáltatók által nyújtott szolgáltatások adómentességét érintő változások előre láthatóak voltak-e, vagy sem.

49 Ennek megállapítását követően, először is, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 184. cikke előírja, hogy az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt. Ezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése szerint korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor eredetileg figyelembe vett tényezők módosultak (2016. június 16-i Kreissparkasse Wiedenbrück ítélet, C-186/15, EU:C:2016:452, 46. pont).

50 A héairányelv 184–186. cikkében rögzített korrekciós mechanizmus célja az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen felszámított héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között (2019. március 27-i Mydibel ítélet, C-201/18, EU:C:2019:254, 27. pont). Márpedig a számlákra vonatkozó postai pénzforgalmi szolgáltatások adómentességének megkérdőjelezése az előzetesen felszámított héa levonásához való jog, valamint az érintett áruk és szolgáltatások adóköteles tevékenységhez való felhasználása közötti szoros és közvetlen kapcsolat megszakításához vezetett. Az adómentességek e megkérdőjelezése tehát a 2013 és 2015 közötti évekre vonatkozóan a héairányelv 185. cikke értelmében vett módosítást eredményezett az adólevonások kiszámítása során eredetileg figyelembe

vett tényezők egyike tekintetében. Ebből következően a CTT ezen irányelv 184. cikke alapján jogosult volt a korrekcióra (lásd, a tévesen héakötelesnek minősített, valójában héamentes ügylettel való analógia útján: 2018. április 11-i SEB bankas ítélet, C-532/16, EU:C:2018:228, 39. pont).

51 A héairányelv 184. és 185. cikkének együttes olvasatából továbbá az következik, hogy a levonások korrekciójának ahhoz kell vezetnie, hogy a végül elvégzett levonások összege megegyezzen azon levonások összegével, amelynek alkalmazására a CTT-hez hasonló adóalany jogosult lett volna, ha eredetileg figyelembe vette volna azt a körülményt, hogy a postai szolgáltatások nem héamentesek (lásd, analógia útján: 2016. június 16-i Kreissparkasse Wiedenbrück ítélet, C-186/15, EU:C:2016:452, 47. pont).

52 E tekintetben annak megállapítása, hogy valamely meghatározott ügylet adómentes-e, vagy sem, olyan alapvető tényezőnek minősül, amelyet a vegyes adóalanynak figyelembe kell vennie annak meghatározásával összefüggésben, hogy hogyan kell elvégezni a héalevonásokat. E tekintetben elegendő annak megállapítása, hogy valamely értékesítési ügylet adómentességének megkérdőjelezése azt eredményezheti, hogy bizonyos termékeket vagy szolgáltatásokat, amelyeket feltételezhetően vegyes használatra szántak, valójában kizárólag héalevonásra jogosító ügyletekhez használják. Márpedig a héairányelv 173. cikkének szövegéből egyértelműen kitűnik, hogy az csak a vegyes használatra szánt termékekre és szolgáltatásokra alkalmazandó. A kizárólag adóköteles ügyletek megvalósítására szánt termékek és szolgáltatások esetében az adóalany jogosult levonni az értékesítésük vagy teljesítésük után fizetendő összes adót (lásd ebben az értelemben: 2018. október 18-i Volkswagen Financial Services (UK) ítélet, C-153/17, EU:C:2018:845, 47. pont).

53 A jelen ügyben ebből az következik, hogy el kell ismerni a CTT számára a levonási módszer megváltoztatására vonatkozó jogot annak érdekében, hogy élni tudjon azon héalevonásokkal, amelyekre akkor lett volna jogosult, ha eredetileg figyelembe vehette volna azt a körülményt, hogy a számlákra vonatkozó postai pénzforgalmi szolgáltatások az alapügyben szóban forgó évek tekintetében nem voltak héamentesek. E tekintetben nem lehet helyt adni a portugál kormány azon érvének, amely szerint az adólevonások tekintetében korrekcióra került sor, mivel az adóhatóság elismerte az alapügyben szóban forgó évekre vonatkozó végleges hányadok felülvizsgálatát annyiban, amennyiben a számlákra vonatkozó postai pénzforgalmi szolgáltatásokat tévesen héamentesnek tekintették.

54 Továbbá, még ha a héairányelv 186. cikke kifejezetten a tagállamokra is bízza a héakorrekció feltételeinek meghatározását, a tagállamoknak az e részletes szabályokat meghatározó szabályozás elfogadása során tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogot, különösen annak alapelveit (lásd ebben az értelemben: 2018. április 11-i SEB bankas ítélet, C-532/16, EU:C:2018:228, 27. és 48. pont).

55 Márpedig a semlegesség elve megköveteli, amint arra a jelen ítélet 36. pontja emlékeztet, hogy a héalevonás számítási módjai objektíven tükrözzék a felmerült költségeknek a levonásra jogosító ügyleteknek betudható vegyes felhasználású termékek és szolgáltatások megszerzésére eső tényleges arányát. Ellentétes tehát ezen elvvel, ha valamely tagállam az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben megtagadja a héalevonási módszer megváltoztatását, kivéve ha az ilyen módosítás nem teszi lehetővé a héa levonási jogot keletkeztető ügyletekhez kapcsolódó részének nagyobb pontossággal történő megállapítását.

56 Az arányosság elvét illetően a nemzeti jogalkotónak lehetősége van arra, hogy olyan szankciókat kapcsoljon az adóalanyokkal szemben előírt alaki kötelezettségekhez, amelyek alkalmasak arra, hogy ez utóbbiakat a héarendszer megfelelő működésének a biztosítása érdekében az említett kötelezettségek tiszteletben tartására ösztönözze. Márpedig, figyelemmel a levonási jognak a közös héarendszerben betöltött döntő jelentőségére, a levonási jog teljes megtagadásában álló szankció aránytalannak tűnik, amennyiben sem adócsalás elkövetése, sem az állami költségvetés sérelme nem bizonyítható (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 48. és 51. pont).

57 Márpedig a jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból semmilyen arra utaló körülmény nem vezethető le, amely szerint a CTT részéről csalárd vagy visszaélésszerű magatartás állt volna fenn.

58 Végül a portugál kormány megjegyzi, hogy még ha a CTT jogosult volt is a levonási módszer megváltoztatására, a korrekciót határidőn túl kérelmezték. Ugyanis, míg a CIVA 98. cikkének (2) bekezdése az adólevonások módosítására vagy korrekciójára négyéves általános határidőt ír elő, amely az adó levonásához való jog keletkezése vagy az adó túlfizetése időpontjában indul, e határidő alkalmazása kizárt, amennyiben a héairányelv 175. cikkének (3) bekezdése alapján sor került a végleges levonási hányad megállapítására.

59 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a jogbiztonság alapján az olyan jogvesztő határidő, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztja az előzetesen felszámított héa levonását, és így elveszíti a levonási jogát, nem minősíthető összeegyeztethetetlennek a héairányelvben megállapított rendszerrel, amennyiben egyfelől e határidőt ugyanúgy alkalmazni kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenértékűség elve), másfelől pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné és nem nehezíti meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 38. pont).

60 Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból nem következik, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás a héa területén a belső jog más adózási területeire vonatkozótól eltérő rendszert ír elő, az ilyen szabályozás ellentétes a hatékony érvényesülés elvével, mivel alkalmas arra, hogy az alapügyben szóban forgó körülmények között megfossza az adóalanyokat a héabevallásaik helyesbítésének a lehetőségétől, amennyiben sor került a végleges levonási hányad megállapítására, noha az említett szabályozásban megállapított négyéves jogvesztő határidő még nem telt le. Ilyen körülmények között ugyanis a héalevonások korrekciójára vonatkozó jog gyakorlása, amelyre a jelen ítélet 51. pontja emlékeztet, gyakorlatilag lehetetlenné vagy legalábbis rendkívül nehézzé válna (tényleges érvényesülés elve) (lásd analógia útján: 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 40. és 41. pont).

61 E tekintetben emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a nemzeti bíróságok a nemzeti jogot kötelesek – amennyiben lehetséges – az uniós joggal összhangban értelmezni, és hogy bár az összhangban álló értelmezés kötelezettsége nem szolgálhat alapjául a nemzeti jog *contra legem* értelmezésének, a nemzeti bíróságoknak adott esetben módosítaniuk kell az állandó ítélkezési gyakorlatot, amennyiben az a belső jognak valamely irányelv céljaival összeegyeztethetetlen értelmezésén alapul (lásd ebben az értelemben: 2019. május 8-i Związek Gmin Zagłębia Miedziowego ítélet, C-566/17, EU:C:2019:390, 48. és 49. pont).

62 A fenti megfontolásokra tekintettel a második előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvnek az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 184–186. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében azon adóalanyokkal szemben, amelyek az árbevételen alapuló módszer alapján olyan termékek beszerzését vagy szolgáltatások igénybevételét terhelő héához kapcsolódó levonásokat érvényesítettek, amelyeket egyidejűleg használnak fel olyan ügyletekhez, amelyek esetében adólevonási jog illeti meg őket, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joguk, megtagadják annak lehetőségét, hogy az ezen irányelv 175. cikkének (3) bekezdése szerinti végleges levonási hányad megállapítását követően a rendeltetésen alapuló módszer alkalmazásával helyesbítsék e levonásokat olyan helyzetben, amelyben:

– az érintett tagállam az említett irányelv 173. cikke (2) bekezdésének c) pontja alapján engedélyezi a vegyes adóalanyok számára az olyan termékek vagy szolgáltatások összességének vagy egy részének a rendeltetése szerinti héalevonás alkalmazását, amelyeket egyidejűleg használnak fel olyan ügyletekhez, amelyek esetében adólevonási jog illeti meg őket, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joguk;

– az adóalanynak a levonási módszer megválasztásának időpontjában jóhiszeműen nem volt tudomása arról, hogy valamely általa adómentesnek ítélt ügylet valójában adóköteles volt;

– a nemzeti jog által az adólevonások korrekciója tekintetében előírt általános jogvesztő határidő még nem járt le, és

– a levonási módszer megváltoztatása lehetővé teszi a héa levonási jogot keletkeztető ügyletekhez kapcsolódó részének nagyobb pontossággal történő megállapítását.

A költségekről

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

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

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek az adósemlegesség, a jogbiztonság és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 173. cikke (2) bekezdése c) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha valamely tagállam, amely e rendelkezés alapján a hozzáadottérték-adó (héa) vonatkozásában engedélyezi a vegyes adóalanyok számára az olyan termékek vagy szolgáltatások összességének vagy egy részének a rendeltetése szerinti levonás alkalmazását, amelyeket egyidejűleg használnak fel olyan ügyletekhez, amelyek esetében adólevonási jog illeti meg őket, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joguk, megtiltja ezen adóalanyok számára, hogy a végleges levonási hányad megállapítását követően módosítsák a héalevonási módszert.

2) A 2006/112 irányelvnek az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 184–186. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében azon adóalanyokkal szemben, amelyek olyan termékek beszerzését vagy szolgáltatások igénybevételét terhelő hozzáadottérték-adóhoz (héa) kapcsolódó levonásokat érvényesítettek, amelyeket az árbevételen alapuló módszer alapján egyidejűleg használnak fel olyan ügyletekhez, amelyek esetében adólevonási jog illeti meg őket, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joguk, megtagadják annak lehetőségét, hogy az ezen irányelv 175. cikkének (3) bekezdése szerinti végleges levonási hányad megállapítását követően a rendeltetésen alapuló módszer alkalmazásával helyesbítsék e levonásokat olyan helyzetben, amelyben:

– **az érintett tagállam az említett irányelv 173. cikke (2) bekezdésének c) pontja alapján engedélyezi a vegyes adóalanyok számára az olyan termékek vagy szolgáltatások összességének vagy egy részének a rendeltetése szerinti héalevonás alkalmazását, amelyeket egyidejűleg használnak fel olyan ügyletekhez, amelyek esetében adólevonási jog illeti meg őket, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joguk,**

– **az adóalanynak a levonási módszer megválasztásának időpontjában jóhiszeműen nem volt tudomása arról, hogy valamely általa adómentesnek ítélt ügylet valójában adóköteles volt;**

– **a nemzeti jog által az adólevonások korrekciója tekintetében előírt általános jogvesztő határidő még nem járt le, és**

– **a levonási módszer megváltoztatása lehetővé teszi a héa levonási jogot keletkeztető ügyletekhez kapcsolódó részének nagyobb pontossággal történő megállapítását.**

Aláírások