



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. április 6.¹

C-132/16. sz. ügy

**Direktor na Direktsia „Obzhvalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia
kontra
„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD**

(a Varhoven administrativen sad [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hozzáadottértékadó-jog – Adólevonás – A települési infrastruktúra javára ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás – Az adóalany gazdasági tevékenységével fennálló kapcsolat – Gazdasági szempontú hozzárendelhetőség kontra okozati összefüggés – A költségek általános költségként történő elszámolása”

I. Bevezetés

1. Héajogi szempontból milyen szorosnak vagy lazának kell lennie a kapcsolatnak a vállalkozó által bevétel elérése érdekében viselt, héával terhelt költségek és a vállalkozó adóköteles tevékenysége között ahhoz, hogy adólevonásra nyíljon lehetősége? Elegendő-e ehhez, ha a költségek hasznosak vagy szükségesek voltak a vállalkozás számára? Elegendő-e a költségek tervezett bevételekkel való *puszta okozati összefüggése*, vagy a költségeknek *közvetlenül és azonnal hozzárendelhetőnek* kell lenniük a vállalkozás héaköteles bevételeihez?

2. Elegendő-e például, ha a vállalkozás helyreállítatja az önkormányzat tulajdonában lévő szennyvíz-infrastruktúrát annak érdekében, hogy építési engedélyt kapjon a jövőben adóköteles módon bérbe adandó épületeihez? Vagy a helyreállítási költségeknek közvetlenül és azonnal hozzárendelhetőnek kell lenniük a vállalkozás konkrét ügyleteihez? Az utóbbi esetben az önkormányzat részére nyújtott szolgáltatás megítélésétől függ, hogy a vállalkozás levonhatja-e az adót a helyreállítási költségek tekintetében. A vállalkozás ugyanis közvetlenül és azonnal a szennyvíztisztításért felelős önkormányzat részére végzi a helyreállítást.

3. E kulcskérdésekkel kell a Bíróságnak a jelen előzetes döntéshozatali eljárásban foglalkoznia. A válaszadás során a Bíróság közelmúltbeli, Sveda ügyben hozott ítéletét² is figyelembe kell venni. Ezen ítélet némi bizonytalanságot okozott a tagállamokban az adólevonási jog terjedelmét illetően. A Bíróság a jelen eljárásban lehetőséget kap az említett ítéletben tett kijelentések pontosítására.

¹ Eredeti nyelv: német.

² 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. Az ügy uniós jogi háttéréül a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv³ (a továbbiakban: héairányelv) szolgál. A héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja ennek körében a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülnek a következő ügyletek:

[...]

b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.”

5. A héairányelv 168. cikke az adólevonásra vonatkozik:

„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 következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát; [...]”

6. A héairányelv 176. cikkének második bekezdése átmeneti rendelkezést tartalmaz:

„Az első albekezdésben említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan korlátozást, amelyet az 1979. január 1-jén, vagy – a Közösséghez az említett időpontot követően csatlakozó tagállamok esetében – a csatlakozás időpontjában hatályos nemzeti jogszabályaik előírnak.”

B. A nemzeti jog

7. A Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló bolgár törvény, a továbbiakban: ZDDS) 69. cikke értelmében:

„(1) Ha a termékeket és szolgáltatásokat a nyilvántartásba vett adóalany által teljesített adóköteles ügyletek céljára használják fel, ezen adóalany az alábbiakat vonhatja le:

1. a számára az értékesítő, illetve a szolgáltató – aki szintén e törvény szerint nyilvántartásba vett adóalany – által értékesített vagy nyújtott, illetve értékesítendő vagy nyújtandó termékeket és szolgáltatásokat terhelő adót”.

8. A ZDDS 70. cikke:

„(1) Még a 69. vagy 74. cikk szerinti feltételek teljesülése esetén sem áll fenn az adólevonás joga, amennyiben:

[...]

³ HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

2. a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől eltérő tevékenységekhez kívánják felhasználni; [...]"

III. Az alapjogvita

9. Az „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD (a továbbiakban: Iberdrola) a tulajdonában lévő földterületeken üdülőtelepet kíván létesíteni. A telepet adókötelesén kívánja bérbe adni. A telepnek a fennálló önkormányzati szennyvízszivattyú-telepre történő rácsatlakoztatása érdekében e szivattyútelepet alapjaiban helyre kellett állítani. Az helyreállítás hiányában nem lett volna alkalmas az Iberdrola tervezett épületei szennyvizének befogadására. Az Iberdrola és az önkormányzat ezért szerződést kötöttek egymással, amelyben az Iberdrola kötelezettséget vállalt a települési szennyvíz-infrastruktúra helyreállításának saját költségére történő elvégzésére. A helyreállítást ezt követően egy építési vállalkozó végezte el az Iberdrola megbízásából.

10. Az önkormányzati szennyvízszivattyú-telep helyreállítását követően megépültek az üdülőtelep épületei, és azokat rá lehetett csatlakoztatni az említett szivattyútelepre. Az Iberdrola levonta az adót a felmerült költségek tekintetében. A nemzeti hatóság azonban a ZDDS 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontja alapján megtagadta tőle az adólevonást. Ezt kifogásolta az Iberdrola a közigazgatási bíróság előtt.

11. A közigazgatási bíróság megállapította, hogy az Iberdrola a szivattyútelep helyreállításával ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtást az önkormányzat részére. Ez azonban az Iberdrola gazdasági tevékenységét (az üdülőtelep bérbeadását) szolgálta. Ugyanis csak az önkormányzati szivattyútelep helyreállítása folytán használható az üdülőtelep rendeltetésszerűen.

12. A közigazgatási bíróság úgy ítélte meg, hogy az építési vállalkozó által kiállított számla alapján történő adólevonáshoz az említett számlán feltüntetett kiadásoknak az Iberdrola általános költségei között kell szerepelniük, és azoknak be kell épülniük az ez utóbbi által elvégzett tevékenységek árába. A bíróság által beszerzett szakvélemény szerint a kiadások az üdülőtelep-projekt megvalósítására fordított kiadásként szerepelnek a könyvelésben. Így megállapítható, hogy ezek a kiadások az Iberdrola saját területén történő építkezés építési költségei közé tartoznak, és az Iberdrola gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak.

13. A közigazgatási bíróság ezért megsemmisítette az utólagos adómegállapításról szóló határozatot és az e határozatot módosító határozatot. E megsemmisítéssel szemben felülvizsgálati eljárás van folyamatban a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) előtt. Ez utóbbi úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatali eljárást indít.

IV. A Bíróság előtti eljárás

14. A jogvitával foglalkozó Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

- „1) Ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontjával, 168. cikkének a) pontjával és 176. cikkével az olyan nemzeti jogi rendelkezés, mint a [ZDDS] 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontja, amely kizárólag azért korlátozza a harmadik személy tulajdonában álló ingatlanok építésére, illetve felújítására irányuló, mind a szolgáltatást igénybe vevő, mind a harmadik személy érdekét szolgáló szolgáltatásnyújtások után előzetesen felszámított héa levonásához való jogot, mivel e harmadik személy ingyen jut e szolgáltatások eredményéhez, figyelmen kívül hagyva, hogy ezek a szolgáltatások az igénybe vevő adóalany gazdasági tevékenységének keretében kerülnek felhasználásra?

2) Ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112 irányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontjával, 168. cikkének a) pontjával és 176. cikkével az olyan adózási gyakorlat, amely szerint megtagadják a szolgáltatásnyújtás után előzetesen felszámított hű levonásához való jogot, ha az arra vonatkozó kiadások idegen tulajdonban álló ingatlan építésére, illetve felújítására fordított kiadásokként kerültek elszámolásra az adóalany általános költségei között, anélkül hogy figyelembe vennék azt, hogy ezen ingatlant az építési szolgáltatást igénybe vevő is használni fogja gazdasági tevékenysége keretén belül?”

15. E kérdésekhez a Bíróság előtti eljárásban az Iberdrola, a Bolgár Köztársaság és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. Mellettük még a bolgár adóhatóság is részt vett a 2016. november 24-én tartott tárgyaláson.

V. Jogi értékelés

A. A héairányelv 176. cikke szerinti úgynevezett „standstill”-klauzula alkalmazhatóságáról

16. Mindenekelőtt azt kell tisztázni, hogy eleve kizárt-e a héairányelvnek a ZDDS 70. cikke általi megsértése a héairányelv 176. cikkének második bekezdésében az adólevonási jog korábbi nemzeti korlátozásainak fenntartására biztosított lehetőség alapján. A ZDDS 70. cikkének elfogadására ugyanis a csatlakozás időpontjában került sor.⁴

17. Azonban a héairányelv 176. cikkének második bekezdése szerinti úgynevezett „standstill”-klauzula nem teszi lehetővé az új tagállamok számára, hogy az Európai Unióhoz való csatlakozásuk alkalmával úgy módosítsák belső jogszabályaikat, hogy e jogszabályokat ezen irányelv céljaitól távolítsák. Az ilyen irányú módosítás ugyanis ellentétes lenne e klauzula szellemével.⁵ Az alapügyben ezért a kérdést előterjesztő bíróság feladata – amely bíróság kizárólagos hatáskörrel rendelkezik saját nemzeti jogának értelmezésére – annak megítélése, hogy a ZDDS 70. cikkének elfogadásával egy addigi korlátozás fenntartására vagy a jogi helyzet megváltoztatására került-e sor.⁶ Mivel a közölt tényállás alapján semmi sem utal az előbbire, a továbbiakban abból kell kiindulni, hogy a jelen ügyben nem alkalmazható a héairányelv 176. cikkének második bekezdése.

B. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

18. A kérdést előterjesztő bíróság mindkét kérdése lényegében ugyanarra a problémakörre vonatkozik. Arról van szó, hogy akkor is megköveteli-e a héairányelv az adólevonási jog biztosítását, ha az igénybe vett szolgáltatás (jelen esetben a helyreállítás) kapcsolatban áll ugyan az adóköteles jelleggel nyújtott szolgáltatásokkal (jelen esetben a bérbeadással), közvetlenül azonban ingyenesen valamely harmadik személy (jelen esetben egy önkormányzat) részére nyújtják azt. E probléma különösen akkor merül fel, ha az önkormányzat saját céljaira használja fel a szolgáltatást települési szennyvíztisztítás formájában.

19. Első kérdésével a bíróság arra keres választ, hogy e tekintetben ellentétes-e a nemzeti jog a héairányelvvel. A második kérdéssel azt kérdezi, hogy e tekintetben ellentétes-e a héairányelvvel valamely adózási gyakorlat, minek körében ez esetben az „elszámolás” módja is jelentőséggel bír. Tartalmilag azonban a két kérdés olyan szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok együtt válaszolhatók meg.

4 Lásd: 2013. július 18-i AES-3C Maritza East 1 ítélet (C-124/12, EU:C:2013:488, 5. pont).

5 Lásd: 2013. július 18-i AES-3C Maritza East 1 ítélet (C-124/12, EU:C:2013:488, 43. pont).

6 Ebben az értelemben már: 2013. július 18-i AES-3C Maritza East 1 ítélet (C-124/12, EU:C:2013:488, 47. pont).

20. Először ezért a konkrét „elszámolás” irreleváns voltával foglalkozom (erről lásd az 1. pontot), hogy azután az adólevonás feltételeit vegyem szemügyre (erről lásd a 2. pontot). Ennek során először arra mutatok rá, hogy az igénybe vett szolgáltatás nyújtott szolgáltatáshoz való *közvetlen hozzárendelhetősége elsőbbséget élvez* a laza okozati összefüggéssel szemben (erről lásd a 2. pont a) és b) alpontját). Ezen elsőbbséget már a Bíróság ítélkezési gyakorlata is elismerte (erről lásd a 2. pont c) alpontját). Ez közelebbről megvizsgálva (erről lásd a 2. pont d) alpontját) nem ellentétes a Sveda ítélettel.⁷ Végezetül az ingyenes szolgáltatások adóztatása (a héairányelv 26. cikke) és az adólevonás (a héairányelv 168. cikke) közötti, a jelen ügyben döntő jelentőségű összefüggéssel foglalkozom (erről lásd a 2. pont e) alpontját).

1. Az elszámolás módjának irreleváns jellege

21. Mindenekelőtt rá kell mutatni arra, hogy a héajog – az Iberdrola által a tárgyaláson és a Bizottság által az írásbeli észrevételeiben kifejtettektől eltérően – már rendszeréből fakadóan sem függhet az adóalany által elvégzett konkrét elszámolás módjától.

22. Az uniós héajog – és ez különbözteti meg a tipikus jövedelemadó-jogtól – nem a vagyonban bekövetkező változásokat (vagyis az értéknövekedéseket) adóztatja meg, hanem kizárólag tevékenységekhez kapcsolódik. Ez a héairányelv 2. cikkének („ügyletek”), 9. cikkének („gazdasági [tevékenység]”), 13. cikkének („tevékenységek, [...] amelyeket [...] folytatnak”) és 168. cikkének („termékeket [...] használja fel”) szövegéből következik. A héajog egészéből következően hiányzik a vagyonkimutatási (mérlegkészítési) kötelezettség. A fizetendő héát nem különböző időpontbeli vagyonok összevetéséből (ügynevezett vállalkozásivagyon-összevetés) kell kiszámítani, hanem a valamely harmadik személy által a termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra fordított kiadásból.

23. Ha azonban a vagyonösszevetés irreleváns a héajogban, akkor a gazdasági ügyletek elszámolásának módja sem engedhet valamely héajogi (jelen esetben adólevonási) jogosultság fennállására következtetni. Ezenfelül a konkrét elszámolás alapulvétele gyakorlatilag az adóalany tetszésére bízna a héajogi megítélést. Ez aligha lehet helyes. Ezért a héairányelv 167. és azt követő cikkei sem kapcsolódnak semmilyen módon az adóalany általi számviteli kezelés módjához. Így különösen az adólevonásnak a héairányelv 178. cikkében szereplő alakiságai sem hivatkoznak a számviteli jogra. A jelen ügyben eldöntendő kérdésre tehát az adóalany által a hatályos nemzeti számviteli joggal összhangban elvégzett elszámolás módjától függetlenül kell választ adni.

24. Ezen túlmenően éppen a héairányelv 26. cikkének Bíróság általi értelmezése azt mutatja, hogy létezniük kell olyan vállalkozási célú költségeknek, amelyek (különösen könyveléstechnikai szempontból is) az adóalany általános költségeinek minősülnek, de mégsem keletkeztetnek adólevonási jogot. Ezek esetében úgynevezett nem gazdasági, de nem vállalkozásidegen célokra szolgáló költségekről van szó⁸ (erről lásd részletesen a lenti 48. és azt követő pontokat).

⁷ 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712).

⁸ Lásd e tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatát az alábbi ítéletekben: 2012. február 16-i Eon Aset Menidjunt ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 44. és 70. pont); 2009. február 12-i Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélet (C-515/07, EU:C:2009:88, 28. pont); 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214, 24. pont).

2. Az adólevonás feltételei

25. Az Iberdrola és a Bizottság által kifejtettekkel ellentétben az igénybe vett szolgáltatások és a gazdasági jellegű nyújtott szolgáltatások közötti okozati összefüggés önmagában nem elegendő a héairányelv 168. cikke szerinti adólevonáshoz. Ez mindenképpen így van akkor, ha a beszerzési ügylet közvetlenül egy adómentes vagy nem adóztatandó értékesítési ügylethez rendelhető hozzá. Ebben az esetben a gazdasági szempontú *hozzárendelhetőség* elsőbbséget élvez a gazdasági szempontú *okszerűséggel* szemben. Az Iberdrola és a Bizottság ellenkező álláspontja a jövedelemadó-jog és a héajog elfogadhatatlan összemosásán alapul.

a) A héairányelv 168. cikkének szövege

26. Az említett hozzárendelhetőség pusztán okszerűséggel szembeni elsőbbsége következik már a héairányelv 168. cikkének szövegéből is. Annak értelmében az adóalany adólevonásra jogosult, „amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat [...] adóköteles tevékenységéhez használja fel”. A héairányelv nem azt említi, hogy az igénybe vett szolgáltatások vállalkozás általi beszerzésének okszerűnek kell lennie. Sokkal inkább a vállalkozás általi konkrét *felhasználásra* van szükség.

27. Ez különbözteti meg a héajogot többek között a tagállamok jövedelemadó-jogától. A költségek adóalapból történő levonásához (úgynevezett üzletiráfordítás-levonás) a jövedelemszerzést vagy értéknövekedést adóztató jövedelemadó-jogban mindenképpen alapul vehető az okszerűség elve a mindenkor teherhordozó képességen alapuló egységes adóztatás megvalósításához. Ebben az esetben már elegendő lehet a jövedelemszerzésre fordított kiadások kauzalitása, vagyis a pusztán okszerűség.

28. A héajog azonban a fogyasztó megfelelő adóztatására irányul. A felhasználás fogalma ezért – a Bizottság általi értelmezéssel ellentétben – szűkebb az okszerűség fogalmánál. A Bizottság általi értelmezés gyakran adóztatlan végső fogyasztáshoz vezetne. Ez ellentétes a héa mint főszabály szerint minden termékre és szolgáltatásra vonatkozó általános fogyasztási adó koncepciójával.

29. Az adóztatlan végső fogyasztás veszélye akkor válik szembetűnővé, ha például a települési játszótérek helyreállításától teszik függővé a településen további lakóépületek építésének további engedélyezését. A helyreállítási szolgáltatások igénybe vevője és „felhasználója” ebben az esetben az önkormányzat lenne közhatalmi tevékenysége keretében. A beruházó tisztán okozati alapon fennálló adólevonási joga csökkentené a héabevételt, és az igénybe vevő (a példában az önkormányzat) oldalán a rendszerrel ellentétes adóztatlan végső fogyasztás jelentkezne. Ez utóbbi nem következne ugyanis be akkor, ha az önkormányzat maga adna megbízást a helyreállításra.

b) Az adólevonás értelme és célja

30. Ezen túlmenően az adólevonás a héajogban más funkciót tölt be, mint az üzleti ráfordítás levonása a jövedelemadó-jogban. A minden kereskedelmi szinten megvalósuló adózás keretében az adólevonási jog útján a többszöri adózás (az adó kumulálódásának) elkerülésére kerül sor. Az adólevonási jog biztosítja, hogy a héa kizárólag a végfogyasztót,⁹ és ne az adóalanyt (a vállalkozást) terhelje (az adósemlegesség elve). Az adóalany ennek körében minden szinten csupán az állam érdekében eljáró adóbeszedő.¹⁰

9 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont); 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); 2011. december 9-i Connoisseur Belgium végzés (C-69/11, nem tették közzé, EU:C:2011:825, 21. pont).

10 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont); 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont).

31. Adóbeszedői feladatának ellátásához az adóalanynak főszabály szerint¹¹ adóköteles ügyleteket kell teljesítenie. Ez következik többek között a héairányelv 168. cikkéből is („adóköteles tevékenységéhez”). Ezért jelentőséggel bír, hogy az igénybe vett szolgáltatás a fogyasztók adóköteles vagy adómentes, illetve nem adóztatandó ellátásába csatornázódik-e be. Az előzetesen felszámított adó levonása és a közvetlenül áthárított adó beszedése tehát összefügg egymással.¹² Ez az összefüggés azonban nem teremthető meg diffúz okozati megközelítés útján, hanem csak az igénybe vett szolgáltatás konkrét nyújtott szolgáltatásokhoz való hozzárendelése alapján. Nem áll fenn azonban e szükséges összefüggés akkor, ha a beszerzési ügyleteket közvetlenül adómentes vagy nem adóztatandó tevékenységhez használják fel.

c) A Bíróságnak az igénybe vett szolgáltatás és a vállalkozóként nyújtott szolgáltatás közötti kapcsolatra vonatkozó ítélkezési gyakorlata

32. Ennek megfelelően az állandó ítélkezési gyakorlat szerint¹³ az igénybe vett szolgáltatás csak akkor tekinthető adóköteles tevékenységhez felhasználatnak, ha közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn a felhasználás és az adóalany gazdasági tevékenysége között.

33. A Bíróság közelmúltbeli ítélkezési gyakorlata szerint a terméknek vagy a szolgáltatásnak a vállalkozás gazdasági tevékenysége körébe tartozó ügylet érdekében történő felhasználásán alapuló kritérium még aszerint is változik, hogy szolgáltatás vagy tárgyi eszköz megszerzéséről van szó.¹⁴

34. Az olyan ügyletet illetően, amelynek lényege valamely szolgáltatás megszerzése, mint például egy idegen építmény helyreállítása, a konkrét beszerzési ügyletnek főszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a héa levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen.¹⁵

35. A Bíróság mindazonáltal egy kivételt tesz ez alól. Az adóalany akkor is jogosult az adólevonásra, ha *nem áll fenn* közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben az igénybe vett szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen szolgáltatások ebben az esetben közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével.¹⁶

36. Ezen ítélkezési gyakorlat háttéréül az szolgál, hogy ezekben az esetekben az adóalany azon szolgáltatások „fogyasztójaként” jár el, amelyek költségeit ő viseli. Egyéb kritériumok hiányában tehát az adóalany gazdasági tevékenységének egészén kell alapulnia a héateher alóli mentesítésnek. Ha azonban közvetlen kapcsolat áll fenn egy konkrét nyújtott szolgáltatással, akkor e nyújtott szolgáltatás alapulvétele az adólevonási jogosultság meghatározásának pontosabb módszere. A pontosabb módszer elsőbbséget élvez a tevékenység egészének általános jellegű figyelembevételével szemben.

11 Kivételeket tartalmaz a héairányelv 169. cikke a főszabály szerint határokon átnyúló ügyletek tekintetében az exportáló vállalkozások versenyhátrányának kiküszöbölése érdekében.

12 Kifejezetten így: 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214, 24. pont).

13 Lásd csak: 2012. február 16-i Eon Aset Menidjmont ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 44. és azt követő pontok); 2009. február 12-i Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélet (C-515/07, EU:C:2009:88, 28. pont); 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214, 24. pont); 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 27. pont); 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. pont).

14 2012. február 16-i Eon Aset Menidjmont ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 45. pont).

15 2012. február 16-i Eon Aset Menidjmont ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 46. pont); 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

16 2012. február 16-i Eon Aset Menidjmont ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 47. pont); 2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 37. pont); 2007. február 8-i Investrand ítélet (C-435/05, EU:C:2007:87, 24. pont); 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37. Gazdasági tevékenység hiányában az adó hatálya alá nem tartozó értékesítési ügylethez fűződő közvetlen és azonnali kapcsolat *fennállása esetén* ezért nem áll fenn adólevonási jog. Ezt többször megállapította a Bíróság.¹⁷ Ez akkor is így van, ha a vállalkozó azért vesz igénybe valamely szolgáltatást, hogy közvetett módon adólevonásra jogosító gazdasági tevékenységének egészét erősítse. Az adóalany által követett végső cél ugyanis nem releváns.¹⁸ Az adóalany gazdasági indítéka tehát önmagában nem lehet elegendő.

38. A Bíróság e tekintetben azt is leszögezte, hogy önmagában az a tény, hogy valamely szolgáltatás az adóalany gazdasági tevékenységének „szükséges feltétele”, nem zárja ki, hogy a szolgáltatás valamely harmadik személy magánérdekeit szolgálja. Önmagában egy „közvetett kapcsolat” alapján nem minősíthető egy ingyenes szolgáltatás olyan ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak,¹⁹ amely azután adólevonásra jogosít.

39. A Bíróság ítélkezési gyakorlata alátámasztja tehát, hogy az adóköteles értékesítési ügyletek és a beszerzési ügylet között fennálló pusztán okozati összefüggés önmagában főszabály szerint nem elegendő az adólevonás biztosításához.

40. A jelen ügyben ezért – a Bizottság álláspontjával ellentétben – nem bírhat döntő jelentőséggel, hogy az önkormányzati infrastruktúra helyreállítása az építési projekt megvalósításának feltételét képezte-e. Az idegen infrastrukturális létesítmények helyreállításának mögöttes célja (vagyis az indíték) sem releváns.

41. Sokkal inkább az bír döntő jelentőséggel, hogy ki – az adóalany vagy valamely harmadik személy – használja fel ténylegesen az igénybe vett szolgáltatást, és hogy adózatlan végső fogyasztást idéz-e ez elő. Jelen esetben csak az önkormányzat használja fel közvetlenül a szennyvíztisztítást szolgáló építési szolgáltatásokat.²⁰ Az önkormányzat tartja fenn és üzemelteti az immár helyreállított infrastruktúrát.²¹

42. Minden más ellentétes lenne az adósemlegesség elvével: a települési infrastruktúrának egy építkezni kívánó beruházó bevonásával történő helyreállítását nem terhelné héa; az önkormányzat által adókból történő helyreállítás ellenben a héa hatálya alá tartozna. Nem a beruházó indítéka, hanem kizárólag az önkormányzat részére nyújtott szolgáltatás héajogi minősítése bírhat tehát döntő jelentőséggel (erről lásd a lenti 48. és azt követő pontokat).

17 2008. március 13-i *Securenta* ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 30. pont); 2009. október 29-i *AB SKF* ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 1995. április 6-i *BLP Group* ítélet (C-4/94, EU:C:1995:107, 19. pont); 2000. június 8-i *Midland Bank* ítélet (C-98/98, EU:C:2000:300, 20. pont); 2012. szeptember 6-i *Portugal Telecom* ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 38. pont); 2001. február 22-i *Abbey National* ítélet (C-408/98, EU:C:2001:110, 25. pont).

19 Kifejezetten így: 2012. február 16-i *Eon Aset Menidjunt* ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 51. pont); lásd ebben az értelemben: 1997. október 16-i *Fillibeck* ítélet (C-258/95, EU:C:1997:491, 27. pont).

20 Ez egyértelműen megkülönbözteti az ügyet a Bizottság által a tárgyaláson felhozott taxivállalkozós példától; a példában a taxivállalkozó kiegészítőkkal szereli fel a rendelkezésére bocsátott (idegen) taxit. Ez utóbbi esetben a taxivállalkozó használja fel a kiegészítőket. Ezért kizárólag őt illeti meg az adólevonási jog is a kiegészítők tekintetében. Főszabály szerint a kiegészítőket újból le is szerelheti a taxi visszaszolgáltatásakor, ha nem térítik meg számára azok értékét. Jelen esetben azonban nem ez a helyzet áll fenn.

21 A németországi állandó ítélkezési gyakorlat szerint ezért infrastrukturális létesítményeknek a közösség (illetve az állam) javára történő létrehozása végeredményben akkor sem keletkeztet adólevonási jogot a beruházó oldalán, ha az csak így módon valósíthatja meg adóköteles építési projektjét. Lásd e tekintetben: BFH (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország), 2011. január 13-i ítélet – V R 12/08., BStBl. II 2012., 61.; 2005. december 20-i ítélet – V R 14/04., BStBl. II 2012., 424.; 2006. november 9-i ítélet – V R 9/04., BStBl. II 2007., 285.

d) Elhatárolás a Bíróság Sveda ügyben hozott ítéletétől

43. E következtetés közelebbről megvizsgálva a 2015-ös Sveda ítélettel²² sem ellentétes. Jóllehet a Sveda ügyben is egy infrastrukturális létesítmény létrehozására került sor egy harmadik személyek számára ingyenesen rendelkezésre bocsátandó turistaút formájában. A Bíróság az említett ügyben közvetlen kapcsolatot állapított meg az adóalany jövőbeli gazdasági tevékenységeivel.²³

44. A két ügy azonban – a bolgár kormány által kifejtetteknek megfelelően és az Iberdrola által a tárgyaláson előadottaktól eltérően – nem hasonlítható össze. Egyrészt a Sveda ügyben az volt kérdéses, hogy az adóalany valóban ingyenesen bocsátja-e harmadik személyek rendelkezésére a turistautat, ha ahhoz állami támogatást kapott. Ez utóbbi kérdéssel azonban nem foglalkozott részletesen a Bíróság.

45. Másrészt a turistautat maga az adóalany is felhasználta saját gazdasági jellegű értékesítési tevékenységének folytatásához. Egy önálló harmadik személy – az önkormányzat – bevonása, amely a kapott szolgáltatásokkal saját vízellátási célját követi, különbözteti meg a jelen ügyet a Sveda ügytől. Az út használatának saját üzleti célú túrése (a Sveda ügyben) nem valamely harmadik személy részére nyújtott önálló szolgáltatás, hanem csak az adóköteles értékesítési ügyletek része.²⁴

46. Valamely harmadik személy infrastruktúrájának ingyenes helyreállítása azonban nem minősül önállóan járulékos szolgáltatásnak a tervezett adóköteles bérbeadási szolgáltatások tekintetében. Valamely szolgáltatás akkor tekinthető önállóan járulékos szolgáltatásnak, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem csak arra szolgál, hogy a főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni.²⁵ Nem lehet azonban szó arról, hogy az idegen létesítmények önkormányzat részére történő helyreállítása vagy az önkormányzat általi szennyvíztisztítás csak kiegészíti az Iberdrola által a bérlőinek nyújtott bérbeadási szolgáltatásokat.

47. Jelen esetben az Iberdrola – a Sveda ügytől eltérően – nem a bérbeadási tevékenysége keretében használja fel a helyreállított infrastruktúrát. E tevékenység független az önkormányzat általi szennyvíztisztítástól. A megfelelő települési infrastruktúra megléte csak az üdülőtelep létesítésének feltétele, amelyet majd bérbeadási tevékenységhez használnak. A Sveda ügytől eltérően nem lehet tehát arról szó, hogy nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet (a helyreállítási szolgáltatások igénybevétele) és az értékesítési ügylet (a helyreállítási szolgáltatások önkormányzat részére történő nyújtása) között.

e) A héairányelv 26. cikkével fennálló összefüggés

48. Leszögezhető tehát, hogy a helyreállítási szolgáltatás közvetlenül az önkormányzat részére nyújtott szolgáltatáshoz rendelhető hozzá. Ezért kizárólag az bír jelentőséggel, hogy e szolgáltatást a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának megfelelően ellenérték fejében és adóköteles jelleggel vagy a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjának megfelelően ingyenesen, de mégis adóztatandó (és adóköteles) jelleggel nyújtották-e. Csak ebben az esetben illeti meg az Iberdrolát adólevonási jog. A nem héaköteles tevékenységek kapcsán felmerülő költségek tekintetében viszont nem áll fenn adólevonási jog.²⁶

22 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 35. pont).

24 Ezért vitathatatlanul adólevonási jog áll fenn a vállalkozás saját ügyfélparkolójának helyreállítását illetően, még ha e parkolóhelyet alapvetően térítésmentesen használják is az ügyfelek.

25 Lásd: 2012. szeptember 27-i Field Fisher Waterhouse ítélet (C-392/11, EU:C:2012:597, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2015. április 16-i Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie ítélet (C-42/14, EU:C:2015:229, 31. pont).

26 2012. február 16-i Eon Aset Menidjunt ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 44. és 70. pont); 2009. február 12-i Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélet (C-515/07, EU:C:2009:88, 28. pont); 2006. március 30-i Udenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214, 24. pont).

49. A nemzeti bíróságnak kell eldöntenie, hogy a jelen ügyben ténylegesen ingyenes szolgáltatásnyújtásról van-e szó; a nemzeti bíróság nyilvánvalóan így véli. A közölt tényállás alapján azonban bizonyos kétségek állnak fenn e tekintetben. Ha csak a települési létesítményeknek az önkormányzat által szerződésben engedélyezett helyreállítása teszi lehetővé a beruházó számára az építési projekt megvalósítását, akkor az önkormányzat ezen engedéllyel megfelelő előnyt teremt a beruházó számára, amelynek mértéke legalább az átvállalt helyreállítási költségek összegének felel meg.

50. E tekintetben feltételezhető, hogy valamely vállalkozás csak ritkán juttat idegen harmadik személynek valamit anélkül, hogy e harmadik személytől megfelelő előnyben részesülne. A jelen ügyben ezen előny az építési engedély megszerzésének lehetősége. Ilyen megközelítésben *ellenérték fejében* nyújtott szolgáltatásról van szó, amely ugyan adólevonásra jogosít, de azonos mértékű adókötelezettséget is keletkeztet az ellenérték fejében történő helyreállítást illetően.

51. Ha azonban ténylegesen *ingyenes* szolgáltatásnyújtásról van szó, meg kell állapítani, hogy adóköteles-e a héairányelv 26. cikke alapján. A Bíróságnak az úgynevezett hozzárendeléssel kapcsolatos választási jogra vonatkozó ítélkezési gyakorlata²⁷ a termékek részben magáncélú felhasználása ellenére lehetőséget teremt a teljes körű adólevonásra. Először is azonban már az is kétséges, hogy ezen ítélkezési gyakorlat a szolgáltatásokra is vonatkozik-e.²⁸ Másodszer ezen túlmenően kérdéses, hogy jogi személyek esetében szóba jöhet-e egyáltalán a „magáncélú”²⁹ felhasználás. A jelen ügyben mindenesetre nincs ilyenről szó.

52. Mivel jelen esetben nem vállalkozásidegen célból került sor az ingyenes helyreállításra, a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja sem keletkeztet adókötelezettséget. A helyreállítási költségei tehát nem közvetlenül adóköteles tevékenységhez, hanem közvetlenül nem adóköteles tevékenységhez (az önkormányzat javára elvégzett ingyenes helyreállításhoz) kapcsolódnak. Ezért az adólevonás is kizárt.

VI. Véggöveztetések

53. Azt javaslom tehát a Bíróságnak, hogy a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) két előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésére együttesen a következő választ adja:

A héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontját, 168. cikkének a) pontját és 176. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok akkor sem teszik lehetővé az adólevonást a közvetlenül valamely harmadik személy részére annak saját céljaira ingyenesen nyújtott szolgáltatások tekintetében, ha e szolgáltatásokat vállalkozási cél indokolja. Ez az adóalany által választott nemzeti jogi elszámolási módtól függetlenül érvényes. Az említett rendelkezésekkel ezért e tekintetben nem ellentétes a ZDDS 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontjához hasonló nemzeti szabályozás és a megfelelő nemzeti közigazgatási gyakorlat.

²⁷ 1991. július 11-i Lennartz ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315, 17. pont); megerősítve: 1995. október 4-i Armbrecht ítélet (C-291/92, EU:C:1995:304, 20. pont).

²⁸ Ezzel kapcsolatban azért állnak fenn kétségek, mert a szolgáltatások nem „rendelhetők hozzá” valamely vállalkozáshoz, és – a termékektől eltérően – többnyire azonnal fel is használják azokat, és ezért nem igazolható az időben elosztott utólagos adóztatás (fizetési haladék az adólevonás útján).

²⁹ A Bíróság e tekintetben vállalkozásidegen célokat említ. Lásd: 2012. február 16-i Eon Aset Menidjmont ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, a 74. pont vége); 2009. április 23-i Puffer ítélet (C-460/07, EU:C:2009:254, 39. pont); 1991. július 11-i Lennartz ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315, 26. pont).