

**C-528/19. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. július 10.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Bundesfinanzhof (Németország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2019. március 13.

**Felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:**

F-AG

**Alperes és ellenérdekű fél:**

Finanzamt Y

**Az alapeljárás tárgya**

Egy önkormányzati közút kiépítésének forgalmiadó-jogi kezelése, adólevonási jog, ellenérték fejében teljesített termékértékesítés

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja**

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

1) Az alapügyet jellemzőkhöz hasonló körülmények között megilleti-e a valamely város megbízásából egy önkormányzati úton építési munkákat végző és az önkormányzatra átruházott út kiépítéséhez más adóalanyoktól szolgáltatásokat igénybe vevő adóalanyt e szolgáltatások tekintetében az adólevonási jog a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja alapján?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: az alapügyet jellemzőkhöz hasonló olyan körülmények között, amikor az adóalany valamely város megbízásából egy önkormányzati úton építési munkákat végez, olyan, ellenérték fejében történő termékértékesítés valósul-e meg, amelynek esetében egy kőfejtő működtetésének engedélyezése képezi az út értékesítésének ellenértékét?

3) A második kérdésre adandó nemleges válasz esetén: az alapügyet jellemzőkhöz hasonló olyan körülmények között, amikor az adóalany valamely város megbízásából egy önkormányzati úton építési munkákat végez, az önkormányzat általi adóztatlan végső felhasználást elkerülendő annak ellenére az ingyenes termékértékesítéssel egy tekintet alá tartozik-e a közútnak az önkormányzatra a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv 5. cikkének (6) bekezdése alapján történő ingyenes átruházása, hogy az átruházás vállalkozási célokat szolgál?

### **A hivatkozott uniós jogi rendelkezések**

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i hatodik tanácsi irányelv, különösen a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja és az 5. cikk (6) bekezdése

### **A hivatkozott nemzeti rendelkezések**

Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG), különösen az 1., 3. és 15. §

### **A tényállás és az eljárás rövid bemutatása**

- 1 A felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél (a továbbiakban: felperes) egy részvénytársasági formában működő ügyvezető holdingtársaság. A felperes egyik leányvállalata az A-GmbH. A felperes és az A-GmbH a forgalmi adó szempontjából adózási egységet alkot.
- 2 A vitatott évben (2006-ban) az A-GmbH többek között egy mészkőfejtőt működtetett X-ben. 2001. február 16-i engedélyező határozatával a Regierungspräsidium Z (Z város kormányzósága, Németország) azzal a feltétellel engedélyezte a kőfejtő fejtésre történő alkalmassá tételét és működtetését, hogy a feltáráshoz az X város (a továbbiakban: város) tulajdonában álló önkormányzati közutat veszik igénybe.
- 3 A kifejtett mészkő elszállításához ki kellett építeni az érintett önkormányzati utat. Az engedélyezési eljárás során ezért az A-GmbH jogelődje már 1997. december 11-én szerződést kötött a várossal ezen út kiépítéséről. E szerződésben a város kötelezettséget vállalt az érintett útszakasz kiépítésének megtervezésére és

kivitelezésére. A város kötelezettséget vállalt továbbá arra, hogy a közjogi rendeltetés fennmaradása esetén a kiépített utat feltáráshoz és a kőfejtő esetleges bővítései esetén korlátlanul az A-GmbH jogelődjének rendelkezésére bocsátja. Az A-GmbH jogelődje kötelezettséget vállalt az útszakasz kiépítésével kapcsolatos összes költség viselésére. A szerződés a szerződő felek minden jogutódjára is vonatkozik. A 2001. február 16-i engedélyező határozatot módosító 2005. április 25-i határozat rögzítette, hogy az engedély megszűnik, ha az érintett út kiépítése nem fejeződik be 2006. december 31-ig.

- 4 2006-ban az A-GmbH megbízta testvérvállalatát, a B-GmbH-t, amely a felperes leányvállalataként szintén tagja az említett adózási egységnek, hogy a várossal kötött megállapodásnak megfelelően építse ki az érintett útszakaszt. Az építési munkák 2006 novemberében fejeződtek be, az építési szolgáltatást pedig 2006 decemberében vették át. Az útszakaszt 2006 decemberétől az A-GmbH tehergépjárműi, kis mértékben pedig személygépkocsik használták.
- 5 Jóllehet a felperes a 2006. évi előzetes forgalmiadó-bevallásokban nem vette figyelembe az A-GmbH által az építési munkákra fordított költségeket, a B-GmbH-től igénybe vett szolgáltatásokban foglalt forgalmiadó-összegeket előzetesen felszámított adóként levonta a 2006. évi forgalmiadó-bevallásban.
- 6 Egy helyszíni ellenőrzés alapján az alperes és ellenérdekű fél (a továbbiakban: adóhivatal) arra az álláspontra helyezkedett, hogy a felperes az utépítéssel az UStG 3. §-a (1b) bekezdése első mondatának 3. pontja alapján forgalmiadó-köteles és ingyenesen vállalkozói művet értékesített a város részére. Az A-GmbH és a B-GmbH között nem került sor adóköteles belső ügyletekre, mivel mindketten a felperes adózási egységébe tartoznak.
- 7 2012. március 1-jén az adóhivatal módosított forgalmiadó-megállapító határozatot hozott 2006-ra vonatkozóan.
- 8 A felperes kifogásának nem adtak helyt.
- 9 A felperes által indított keresetnek részben helyt adott a Hessisches Finanzgericht (hesseni pénzügyi bíróság, Németország; a továbbiakban: FG).
- 10 A kérdést előterjesztő bíróság elé terjesztett felülvizsgálati kérelmének indokolásaként a felperes arra hivatkozik, hogy az UStG 15. §-a (1) bekezdésének az uniós joggal összhangban álló értelmezése esetén biztosítani kell az adólevonást, mert az utépítés költségei vállalkozása általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, forgalmiadó-köteles értékesítési ügyletei árának alkotóelemei. Az UStG 3. §-a (1b) bekezdése első mondatának 3. pontja értelmében vett ingyenes juttatásra sem került sor.

**Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása**

- 11 A nemzeti jogra alapozott értékelés uniós joggal való összeegyeztethetősége több szempontból is kétséges az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése értelmében.

*A nemzeti jog szerinti értékelés*

- 12 A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) eddigi ítélkezési gyakorlata alapján kizárt az adólevonás, mert a felperes egy ingyenes értékesítés város részére történő teljesítése céljából vette igénybe a B-GmbH szolgáltatásait.
- 13 A vállalkozó akkor jogosult az adólevonásra, ha a szolgáltatásokat saját vállalkozása céljaira, és ezáltal gazdasági tevékenységéhez veszi igénybe. Az UStG 15. §-a (1) bekezdése első mondatának 1. pontja értelmében a vállalkozó előzetesen felszámított adóként levonhatja a törvény alapján azon szolgáltatások után fizetendő adót, amelyet valamely más vállalkozó teljesített a vállalkozása számára. Az UStG 15. §-a (2) bekezdése első mondatának 1. pontja szerint kizárt az adólevonás olyan szolgáltatások tekintetében, amelyeket a vállalkozó adómentes ügyletekhez használ fel.
- 14 A Bíróság és a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) állandó ítélkezési gyakorlata szerint 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 (lásd például: a Bíróság 2009. október 29-i SKF ítélete, C-29/08, EU:C:2009:665, 57. pont; 2013. július 18-i AES-3C Maritza East 1 ítélete, C-124/12, EU:C:2013:488, 27. pont; 2015. október 22-i Sveda ítélete, C-126/14, EU:C:2015:712, 27. pont; 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélete, C-132/16, EU:C:2017:683, 28. pont).
- 15 Az adóalany azonban 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 a szóban forgó szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen szolgáltatások ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (állandó ítélkezési gyakorlat, lásd ezzel kapcsolatban például: SKF ítélet, EU:C:2009:665, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; AES-3C Maritza East 1 ítélet, EU:C:2013:488, 28. pont; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, EU:C:2017:683, 29. pont; 2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 27. pont).
- 16 A vállalkozó tehát annyiban jogosult az adólevonásra, amennyiben saját vállalkozása céljaira (az UStG 2. §-ának (1) bekezdése, a 77/388/EGK irányelv 4. cikke) és ezáltal szolgáltatások ellenérték fejében történő nyújtására irányuló saját gazdasági tevékenységeihez (gazdasági tevékenységek) kíván felhasználni szolgáltatásokat (2008. március 13-i Securenta ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166,

az ítélet összefoglalásának 1. mondata). Nem áll fenn azonban az adólevonási jog, ha a vállalkozó a szolgáltatás igénybevételekor ingyenes ügylethez és ezáltal a héa hatálya alá nem tartozó, nem gazdasági tevékenységhez való felhasználást tervez (lásd: 2009. február 12-i, Vereniging N[o]ordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélet, C-515/07, EU:C:2009:88, 34. pont; 2014. március 13-i Malburg ítélet, C-204/13, EU:C:2014:147, 36. és 37. pont).

- 17 Ezen elvek alapján a B-GmbH-től igénybe vett vitatott szolgáltatások, amelyeket az adózási egység keretében a felperesnek kell betudni, nem jogosítanak adólevonásra; a szolgáltatásokat ugyanis azzal a céllal vették igénybe, hogy azokat egy nem gazdasági tevékenységhez (a város részére történő ingyenes értékesítéshez) használják fel.
- 18 Az úton végzett építési munkák esetében termékjuttatásokról van szó. Ha a vállalkozó – mint a jelen ügyben – ellenérték fejében infrastrukturális létesítményeket létesít idegen telken egy valamely várossal kötött infrastruktúrafejlesztési szerződés alapján, az UStG 3. §-ának (4) bekezdése értelmében vállalkozói művet (infrastrukturális létesítményeket) értékesít az önkormányzat részére.
- 19 A juttatások emellett – a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) eddigi álláspontja szerint – ingyenesek voltak. Az A-GmbH jogelődje és a város között létrejött infrastruktúrafejlesztési szerződés nem kötelezte az önkormányzatot ellenérték megfizetésére. Nem áll rendelkezésre elegendő támpont annak megállapításához, hogy a kormányzóság engedélyező határozata képezte az út felperes általi kiépítésének ellenértékét. Az UStG 3. §-a (1b) bekezdése első mondatának 3. pontja által feltételül szabott célzott, előnyjellegű termékátruházás abból következik, hogy a város ellenérték nélkül szerez tulajdonjogot az önkormányzati úttal kapcsolatos építmények felett. Nem állnak rendelkezésre arra utaló támpontok, hogy a felperes legalább gazdasági szempontból meg kívánta volna tartani az önkormányzati úthoz fűződő tulajdont, vagy akár csak használati jogokat kívánt volna szerezni azon, ami kizárná egy ilyen jellegű későbbi juttatás megállapítását.
- 20 A nemzeti jog alapján tehát nem illetné meg a felperest az adólevonási jog.

### ***Az uniós jog szerinti értékelés***

#### ***Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről***

- 21 A Bíróság Sveda ítélete (EU:C:2015:712) és Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélete (EU:C:2017:683), valamint Kokott főtanácsnok Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ügyre vonatkozó 2017. április 6-i indítványa (C-132/16, EU:C:2017:283) alapján kétségek merülnek fel azt illetően, hogy fenntartható-e a nemzeti jogon alapuló eddigi megítélés. A felperes adott esetben jogosult lehet ugyanis adólevonásra az igénybe vett szolgáltatások tekintetében.



- 22 Az említett ítéletekben a Bíróság megállapította, hogy levonható az előzetesen felszámított adó egy közút és egy szivattyútelep megépítése tekintetében, mert az igénybe vett szolgáltatások költségei az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. A Bíróság ennek során nem vizsgálta a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (2006/112/EK irányelv) 26. cikke (a vitatott évben még a 77/388/EGK irányelv 6. cikkének (2) bekezdése) értelmében vett ingyenes szolgáltatáshoz fűződő kapcsolatot (Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, EU:C:2017:683, 23. pont), illetve megállapította, hogy a térítésmentes azonnali használat nem kérdőjelezi meg a beszerzési és az adólevonásra jogosító értékesítési ügyletek vagy az adóalany gazdasági tevékenységeinek összessége közötti azonnali és közvetlen kapcsolatot (Sveda ítélet, EU:C:2015:712, 34. pont). Az ingyenes használat ezért nem tűnik kizárni az adólevonást, jóllehet a kérdést előterjesztő bírósági tanács véleménye szerint annak esetében nem gazdasági tevékenységről van szó.

***Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéstről***

- 23 A felperes adólevonási jogának fennállása esetén az a kérdés merül fel továbbá a kérdést előterjesztő bírósági tanácsban, hogy el kell-e számolni egymással szemben az adólevonási jogosultságot és az ellenérték fejében történő értékesítésből vagy a 77/388/EGK irányelv 5. cikkének (6) bekezdése (jelenleg a 2006/112/EK irányelv 16. cikke) értelmében vett ingyenes juttatásból eredő forgalmiadó-követelést. Ezt a jelen ügy keretében a nemzeti eljárásjog alapján kell megvizsgálni.
- 24 Uniós jogi szempontból nem teljesen bizonyos, hogy a felperes az utat ellenérték fejében értékesítette-e a város részére.
- 25 Az „ellenérték fejében” teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását feltételezi. Az ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd ebben az értelemben: 2013. szeptember 26-i Serebryannay vek ítélet, C-283/12, EU:C:2013:599, 37. pont; 2018. november 22-i Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia ítélet, C-295/17, EU:C:2018:942, 39. pont). Az ellenérték termékértékesítésből is állhat, feltéve azonban, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás között, és hogy az utóbbi értéke készpénzben kifejezhető (lásd: 2019. január 10-i A ítélet, C-410/17, EU:C:2019:12, 35. és azt követő pont).
- 26 A kérdést előterjesztő bírósági tanács az eddigi nemzeti álláspont alapján afelé hajlik, hogy az út város részére történő ingyenes értékesítéséből induljon ki.

Termékértékesítésről, nem pedig szolgáltatásnyújtásról van szó, mert a felperes rendelkezési jogot adott a városnak az út felett.

- 27 Az alapügyet jellemzőkhöz és az Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ügy körülményeihez nagyban hasonló körülmények között mindazonáltal uniós jogi szempontból nem állapítható meg kétségek nélkül az ingyenes értékesítés megvalósulása; Kokott főtanácsnok az Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ügyre vonatkozó indítványának (EU:C:2017:283) 50. pontjában ugyanis azt az álláspontot képviselte, hogy valamely vállalkozás csak ritkán juttat idegen harmadik személynek valamit anélkül, hogy e harmadik személytől megfelelő előnyben részesülne. A jelen ügyben ezen előny a kőfejtő fejtésre történő alkalmassá tételére és működtetésére vonatkozó engedély, amelyet a kormányzóság csak azzal a feltétellel adott meg, hogy a felperes (jogelődje) kiépíti az érintett utat. A mészkőfejtésre vonatkozó engedély megszűnt volna, ha az önkormányzati út kiépítése nem fejeződött volna be 2006. december 31-ig. Kokott főtanácsnok szerint ilyen megközelítésben ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásról van szó, amely ugyan adólevonásra jogosít, de azonos mértékű adókötelezettséget is keletkeztet az ellenérték fejében történő helyreállítást illetően.

***Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdéstről***

- 28 Ha azonban – mint ahogy azt a kérdést előterjesztő bírósági tanács eddig feltételezte – ingyenes szolgáltatásból indulunk ki, kétséges, hogy adóköteles-e ez az ingyenes termékértékesítés a 77/388/EGK irányelv 5. cikkének (6) bekezdése (jelenleg a 2006/112/EK irányelv 16. cikke) alapján.
- 29 A kérdést előterjesztő bírósági tanács eddig ezt feltételezte. A Bíróság ítélezési gyakorlata szerint nem zárja ki a 77/388/EGK irányelv 5. cikkének (6) bekezdése szerinti adóztatást, hogy az értékesítésre vállalkozási célokból kerül sor; ugyanis már e rendelkezés szövegéből is az derül ki, hogy a 77/388/EGK irányelv akkor veszi egy tekintet alá az ellenérték fejében történő teljesítéssel a terméknek az adóalany által a saját vállalkozásából történő kivonását, majd ingyenes továbbadását, ha a kérdéses termék után az előzetesen felszámított adó levonható volt, anélkül hogy főszabály szerint jelentőséggel bírna, hogy e továbbadásra vállalkozási célból kerül-e sor (lásd: 1999. április 27-i Kuwait Petroleum ítélet, C-48/97, EU:C:1999:203, 22. pont). Még ha a kivonásokra vállalkozási célból kerül is sor, azokat adóköteles értékesítéseknek kell tekinteni, amennyiben azok nem termékmintákat (2010. szeptember 30-i EMI Group ítélet, C-581/08, EU:C:2010:559, 18., 23. pont) vagy kis értékű ajándékokat érintenek (lásd: Kuwait Petroleum ítélet, EU:C:1999:203, 23. pont). A jelen ügyben nyilvánvalóan egyik kivétel sem áll fenn.
- 30 E megközelítés ellen szólhat azonban, hogy az önkormányzati utat a város nem magáncélra, hanem (az út rendeltetése alapján) közútként használja (lásd más összefüggésben: Kokott főtanácsnok Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ügyre vonatkozó indítványa, EU:C:2017:283, 51. pont; Vereniging

Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélet, EU:C:2009:88, 35. és azt követő pontok).

- 31 A 77/388/EGK irányelv 5. cikkének (6) bekezdése szerinti adókötelezettség ezenkívül azért is kétséges, mert az Unión belül eltérő bírósági határozat született: az osztrák Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) szerint egy e tekintetben hasonló helyzetben nem áll fenn a ráfordítások adóköteles személyes felhasználása, mivel olyan vállalkozási célú ráfordításokról van szó, amelyek kiegészítő vagy járulékos ügyletekként a vállalkozás keretében teljesített szolgáltatások körébe tartoznak.
- 32 Ez az egy másik tagállami bíróság által képviselt, alkalmasint gyökeresen eltérő álláspont az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése alapján azt a kötelezettséget rója a kérdést előterjesztő bírósági tanácsra, hogy a jogkérdést a Bíróság elé terjessze (lásd: 2018. július 5-i Marcandi ítélet, C-544/16, EU:C:2018:540, 64. pont; lásd még: 2005. szeptember 15-i Intermodal Transports ítélet, C-495/03, EU:C:2005:552, 39. pont).
- 33 Az ingyenes juttatás megadóztatása ezenfelül azért is kétséges, mert az megkérdőjelezi a héa semlegességének elvét. A felperest forgalmi adó terheli a vállalkozás általános költségei tekintetében. A 77/388/EGK irányelv 5. cikkének (6) bekezdésében (jelenleg a 2006/112/EK irányelv 16. cikkében) foglalt szabályozás indoka, az „adózatlan végső felhasználás” elkerülése (lásd például: EMI Group ítélet, EU:C:2010:559, 17. pont, a 77/388/EGK irányelv 5. cikkének (6) bekezdésével kapcsolatban; 2014. július 17-i BCR Leasing IFN ítélet, C-438/13, EU:C:2014:2093, 23. pont, a 2006/112/EK irányelv 16. cikkével kapcsolatban), a jelenlegihez hasonló helyzetekben nem bír jelentőséggel, mivel a vitatott ráfordítások bele vannak számítva a rendes értékesítési ügyletek áraiba.