

C-405/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. május 24.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Hof van Cassatie (Belgium)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. április 26.

Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Vos Aannemingen BVBA

Ellenérdekű fél:

Belgische Staat

Az alapeljárás tárgya

A felülvizsgálati kérelem a Vos Aannemingen BVBA (a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél) és az adóhatóság (Belgische Staat, az ellenérdekű fél) közötti, a hirdetési és igazgatási költségekre, valamint a közvetítői díjakra kivetett hea levonhatóságával kapcsolatos jogvitára vonatkozik. A kérelem a Hof van beroep Gent (genti fellebbviteli bíróság, Belgium) ítélete ellen irányul, amely helyt adott az ellenérdekű fél fellebbezésének, és a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél eredeti kérelmét csak részben, a kiszabott közigazgatási bírság visszatérítését illetően találta megalapozottnak. Első fokon a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél számára megítélték az általa megfizetett 92 313,99 euró hea kamatokkal növelt összegének visszatérítését is.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az EUMSZ 267. cikk szerinti előzetes döntéshozatali kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös

hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkének értelmezése céljából.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

„1. Úgy kell-e értelmezni a 77/388/EGK irányelv 17. cikkét, hogy az a körülmény, hogy kiadások harmadik személy javára is szolgálnak – mint a jelen esetben, amikor egy projektgazda viseli a lakások értékesítésével kapcsolatos hirdetési és igazgatási költségeket, valamint közvetítői díjakat, amelyek a telektulajdonosok javára is szolgálnak –, nem zárja ki azt, hogy az e költségeket terhelő héa teljesen levonható legyen, amennyiben megállapítást nyer, hogy a kiadások és az adóalany gazdasági tevékenysége között közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn, és a harmadik fél előnye mellékes az adóalany üzleti szükségleteihez képest?

2. Alkalmazandó-e ez az elv akkor is, ha nem általános költségekről van szó, hanem olyan költségekről, amelyek a héa hatálya alá tartozó vagy nem tartozó konkrét értékesítési ügyletekhez számítandók, mint jelen esetben egyrészt a lakások, másrészt a telkek értékesítése?

3. Jelentőséggel bír-e az ezekre a kiadásokra eső héa levonhatósága szempontjából az a körülmény, hogy az adóalanyuk ugyan lehetősége/joga van a kiadásokat részben kiszámlázni annak a harmadik személynek, akinek a javára szolgálnak, ezt azonban nem teszi?”

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (a továbbiakban: 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv) 17. cikke

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

A Grondwet (a belga alkotmány) 149. cikke;

a Burgerlijk Wetboek (a belga polgári törvénykönyv) 1319., 1320. és 1322. cikke;

a Gerechtelijk Wetboek (a bíróságokról szóló belga törvénykönyv) 19. cikkének (1) és (2) bekezdése, 1068. cikkének (1) bekezdése és 1138. cikkének 3. pontja;

a wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (a hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyvről szóló, 1969. július 3-i törvény) (a továbbiakban: héatörvénykönyv) 45. cikkének (1) bekezdése;

a Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde

(az előzetes felszámított hozzáadottérték-adó levonásáról szóló, 1969. december 10-i 3. sz. királyi rendelet) 1. cikkének (2) bekezdése, a 2015. január 24-i királyi rendelet módosítása szerinti szövegváltozatban.

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél egyedüli gazdasági tevékenysége többlakásos lakóépületek felépítéséből és értékesítéséből áll. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél a lakásokat harmadik személyek tulajdonába tartozó telkeken építi, majd értékesítésre kínálja azokat. E tekintetben hirdetési és igazgatási költségei keletkeznek, és a közvetítők díjait fizeti. A valamely lakás értékesítéséről szóló okiratban az épület eladójaként a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél szerepel, míg a telek tulajdonosa a telek eladójaként lép fel.
- 2 A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél a hirdetési és igazgatási költségekre, valamint közvetítői díjakra vonatkozó héát teljes mértékben levonta.
- 3 Egy ellenőrzést követően az adóhatóság az 1999. január 1. és 2001. szeptember 30. közötti időszak tekintetében arra az álláspontra helyezkedett, hogy a héa csak akkor vonható le, ha az épületek értékesítésével kapcsolatos, akkor azonban nem, ha a telek értékesítésére vonatkozik. Megítélése szerint a levonási jog csak egy százalékos arányban áll fenn, amelyet egy olyan törtszám határoz meg, amelynek számlálója az épület ára, nevezője pedig az épület és a telek együttes ára.
- 4 Az adóhatóság fizetési felszólítást bocsátott ki, amely nyomán a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél – minden jogát fenntartva – 92 313,99 euró – kamatokkal és bírsággal növelt összegű – héát fizetett.
- 5 Ezt követően a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél ellentmondást nyújtott be a fizetési felszólítással szemben, és a megfizetett összeg visszatérítését követelte.

2016. március 21-i ítéletével a Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (a kelet-flandriai elsőfokú bíróság genti részlege, Belgium) helyt adott a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél keresetének. A bíróság alapvetően azt mondta ki, hogy az épület és a telek értékesítése egy és ugyanazon értékesítés, ezért abból kell kiindulni, hogy a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél által megfizetett hirdetési és a közvetítői szolgáltatások teljes egészükben a saját gazdasági tevékenysége általános költségeinek részét képezik. A bíróság szerint az a körülmény, hogy a telektulajdonosnak is előnye származik a hirdetési költségekből és a közvetítői díjából, mellékesnek tekintendő a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél szükségletei szempontjából.

- 6 Ezen ítélettel szemben az adóhatóság fellebbezést nyújtott be a hof van Beroep te Genthez (genti fellebbviteli bíróság, Belgium). A 2017. november 28-i ítélet helyt adott a fellebbezésnek, és a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél eredeti kérelmét csak részben, a kiszabott közigazgatási bírság visszatérítését illetően találta megalapozottnak.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 7 A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél szerint a hirdetési és igazgatási költségek, valamint közvetítói díjak közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a gazdasági tevékenységével, ezért jogos az előzetesen felszámított adó teljes levonása.

A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél álláspontja szerint a fellebbviteli bíróság e költségek tekintetében nem tagadhatja meg az előzetesen felszámított adó teljes levonását azzal az indokkal, hogy nem lehet helyt adni azon érvének, miszerint közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn az adóköteles ügyleteivel, ugyanis téved abban, hogy jogilag lehetséges lenne a telket és az épületet külön értékesíteni, és hogy ugyan bizonyos kapcsolat fennáll az épület és telek értékesítése között, nincs szó azonban közvetlen és azonnali kapcsolatról.

- 8 A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél arra hivatkozik továbbá, hogy ha egy beszerzési ügyletet objektíven az adóköteles tevékenysége egy részének vagy egészének későbbi gyakorlása céljából használnak fel, az adóalany levonhatja az összes előzetesen felszámított adót, még akkor is, ha az ügylet harmadik fél javát is szolgálja, akinek általában a költségek egy részét át kellene vállalnia, feltéve, hogy a harmadik fél személyes előnye az adóalany üzleti szükségleteihez képest mellékes.

A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél álláspontja szerint a fellebbviteli bíróság nem foglalkozott azzal, hogy a telektulajdonosoknak közvetetten nyújtott előny a vállalkozások szükségleteihez képest mellékes, így nem indokolhatja a döntését pusztán azzal, hogy a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél a költségek egy részét a tulajdonosoknak kiszámlázhatná, és olyan költségekről van szó, amelyeket általában e telektulajdonosoknak kellene viselniük.

- 9 Végül a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél szerint, ha az adóalany egy szolgáltatás igénybevételekor adóalanyként jár el és azt a gazdasági tevékenységeivel kapcsolatos bizonyos ügyletekhez használja, az ezért a szolgáltatásért fizetendő vagy kifizetett héa akkor is levonható, ha nem általános, hanem konkrét költségekről van szó.

A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél megítélése szerint ezért a fellebbviteli bíróság az előzetesen felszámított adó teljes levonását nem tagadhatta volna meg azzal az indokkal, hogy olyan költségekről van szó, amelyek konkrét épületek és telkek megvásárlásával kapcsolatosak.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása

- 10 A héatörvénykönyv 45. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése alapján, amely a 77/388/EGK hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdését ültette át, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a beszerzett termékekre és

igénybe vett szolgáltatásokra kivetett adót, amennyiben azokat az adóköteles tevékenységéhez használta fel.

- 11 A 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. A beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa levonásának joga ezért azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik (lásd például: 2009. október 29-i SKF-ítélet, C-29/08, 57. pont).

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 az igénybe vett szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen szolgáltatások ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (lásd például: 2009. október 29-i SKF-ítélet, C-29/08, 58. pont).

- 12 A 2013. július 18-i AES-3C ítéletében a Bíróság az 1997. október 16-i Fillibeck ítéletre (C-258/95) hivatkozással úgy döntött, hogy a 77/388/EGK hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a munkavállalók munkáltató általi, a vállalat járművével történő ingyenes szállítása lakóhelyük és munkahelyük között főszabály szerint a munkavállalók személyes szükségleteinek kielégítését és ezáltal vállalkozásidegen célokat szolgál, így az erre a szállítási szolgáltatásra kivetett héa főszabályként nem vonható le előzetesen felszámított adóként. Amennyiben azonban a vállalkozás érdekei bizonyos körülményekre – például más megfelelő közlekedési eszköz használatának nehézségére és a munkavégzés helyének változására – tekintettel megkövetelik, hogy a munkáltató biztosítsa a munkavállalók szállítását, ezt a szolgáltatást nem lehet úgy tekinteni, mint amelyet olyan célokból nyújtanak, amelyek idegenek a vállalkozástól, ezért az erre a szállítási szolgáltatásra kivetett héa levonható (29. pont). A Bíróság emlékeztetett továbbá, hogy az a tény, miszerint a személyzetnek a munkáltató által, de a vállalkozás érdekében biztosított valamely szolgáltatásnyújtásból előnye származhat, a vállalkozás szükségleteihez képest járulékos jellegűnek minősül (33. pont).

- 13 A Bíróság a 2017. szeptember 14-i Iberdrola ítéletében (C-132/16) úgy határozott, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112 irányelvnek – a hatodik 77/388/EGK irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjával azonos szövegű – 168. cikkének a) pontját, úgy kell értelmezni, hogy az adóalany jogosult a harmadik személy tulajdonában álló ingatlanok építésére, illetve felújítására irányuló szolgáltatásnyújtások után előzetesen felszámított héa levonására, amikor e harmadik személy ingyen jut

hozzá e szolgáltatások eredményéhez, és azokat gazdasági tevékenysége körében mind az adóalany, mind e harmadik személy használja, amennyiben az említett szolgáltatás nem haladja meg az ahhoz szükséges mértéket, hogy az adóalany számára lehetővé tegye későbbi adóköteles ügyletek teljesítését, és amennyiben e szolgáltatások költsége beépül ezen ügyletek árába.

- 14 A kérdést előterjesztő bíróság megítélése szerint ezek az ítéletek ugyan olyan esetekre is vonatkoznak, amelyekben beszerzési ügyletből harmadik személy számára előny származik, azonban bizonyossággal nem döntenek el, hogy a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél jogi álláspontja helytálló-e egy olyan esetben, mint az alapügy, és a lakások értékesítése során általa kifizetett hirdetési és igazgatási költségekre, valamint a közvetítői díjakra eső hea akkor is teljesen levonható-e, ha ezek a kiadások a telektulajdonosok javára is szolgálnak, és részben kiszámlázhatóak lennének a számukra, amennyiben megállapítást nyer, hogy a harmadik személy előnye a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél üzleti céljaihoz képest mellékes.
- 15 A kérdést előterjesztő bíróság ezért szükségesnek tartja, hogy az említett kérdéseket előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé terjessze.