

**C-207/23. sz. ügy**

**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem**

**A benyújtás napja:**

2023. március 29.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Bundesfinanzhof (Németország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2022. november 22.

**Alperes, felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél és ellenérdekű fél a felülvizsgálati eljárásban:**

Finanzamt X

**Felperes, ellenérdekű fél a felülvizsgálati eljárásban és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:**

Y KG

---

[omissis] **BUNDESFINANZHOF**

**VÉGZÉS**

A

Finanzamt X (X-i adóhivatal, Németország)

alperes, felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél és ellenérdekű fél a felülvizsgálati eljárásban

és az

Y KG

felperes, ellenérdekű fél a felülvizsgálati eljárásban és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél

[omissis]

között a 2008. évi forgalmi adó tárgyában folyamatban levő jogvitában

a tizenegyedik tanács

a 2022. november 9-i tárgyalás alapján a 2022. november 22-én tartott ülésen a következőképpen határozott:

### R e n d e l k e z ő r é s z

I. [A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) tizenegyedik tanácsa] előzetes döntéshozatal céljából a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 16. és 74. cikkének értelmezésére vonatkozó következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: Bíróság) elé:

1) „[A] termék az adóalany a saját vállalkozásából [...] ingyenes juttatásként [...] vonja[-e] ki” a héairányelv 16. cikke értelmében véve akkor, ha az adóalany a saját vállalkozásából ingyenesen hőenergiát juttat egy másik adóalanyhoz annak gazdasági tevékenységéhez (a jelen esetben: egy villamosenergia-szolgáltató kapcsolt energiatermelő erőművéből származó hőenergia juttatása egy mezőgazdasági vállalkozásnak spárgaföldek fűtésére)?

Jelentőséggel bír-e ebből a szempontból, hogy az adóalany minősülő átvevő öt héalevonásra jogosító célokra használja-e fel a hőenergiát?

2) Korlátozza-e a kivonás tényállása (a héairányelv 16. cikke) a héairányelv 74. cikke értelmében vett önköltségi árat oly módon, hogy annak kiszámítása során csak a héával terhelt költségeket kell figyelembe venni?

3) Csak a közvetlen gyártási vagy termelési költségeket foglalja-e magában az önköltségi ár, vagy a csak közvetve betudható – például finanszírozási – költségeket is?

II. [omissis].

### I n d o k o l á s

#### I.

1 A felperes, felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél és ellenérdekű fél a felülvizsgálati eljárásban (a továbbiakban: felperes) egy biomasszából biogázt termelő biogázüzemet üzemeltet. A termelt biogázt 2008-ban (a továbbiakban: vitatott év) decentralizált villamosenergia- és hőenergia-termelésre használták fel egy kapcsolt energiatermelő erőműben (a továbbiakban: erőmű) a biogáznak egy generátort meghajtó belső égésű motorba történő táplálása útján.

- 2 Az így termelt villamos energiát túlnyomórészt az általános villamosenergia-hálózatba táplálták be, és a villamosenergia-hálózat-üzemeltető díjat fizetett azért.
- 3 Az e folyamat során szintén termelődő hőenergia egy részét a termelési folyamathoz használták fel. A hőenergia túlnyomó részét a felperes a vitatott évben „díjmentesen” átadta a 2007. november 29-i szerződés alapján „A” vállalkozónak konténeres faanyagszárítás céljára, a 2008. július 29-i szerződés alapján pedig a „B” GbR-nek (a továbbiakban: „B”), amely spárgaföldjeit fűtötte a hőenergiával. Mindkét szerződés úgy rendelkezik, hogy a díjazás összegét a hőenergia átvevőjének gazdasági helyzetétől függően egyedileg állapítják meg, és nem rögzítik a szerződésekben.
- 4 A vitatott évben a felperes a Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (a megújuló energiaforrások elsőbbségéről szóló törvény [Erneuerbare-Energien-Gesetz {a megújuló energiaforrásokról szóló törvény}]) 2006. november 7-i változata (BGBl I 2006., 2550; a továbbiakban: EEG) 8. §-ának (1) bekezdése szerinti, 1 054 337,85 euró összegű úgynevezett betáplálási minimumdíj mellett az EEG 8. §-ának (3) bekezdése szerinti emelésben (úgynevezett kapcsolt energiatermelési bónuszban) is részesült a villamosenergia-hálózat-üzemeltetőtől 6 714 247 kWh villamos energia szolgáltatása fejében, mert az általa termelt villamos energia a Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (a kapcsolt hő- és villamosenergia-termelés megőrzéséről, korszerűsítéséről és kiépítéséről szóló törvény [Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz {a kapcsolt energiatermelésről szóló törvény}]) 2002. március 19-i változata (BGBl I 2002., 1092; a továbbiakban: KWKG) 3. §-ának (4) bekezdése értelmében vett villamos energia volt. Ezt a 85 070,66 euró összegű kapcsolt energiatermelési bónuszt a felperes forgalmiadó-bevallásának megfelelően az alperes, felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél és ellenérdekű fél a felülvizsgálati eljárásban (a Finanzamt [adóhivatal, Németország; a továbbiakban: FA]) szintén beszámította az adóköteles ügyletek adóalapjába.
- 5 Mivel a felperes nem számlázott ki ellenértéket a hőenergia átvevőinek, a felperesnél végzett adóellenőrzés során az adóellenőr a hőenergiának az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) 3. §-a (1b) bekezdése első mondatának 3. pontja értelmében vett, „A” és „B” részére történő ingyenes kivonásából indult ki. A hőenergiával kapcsolatos beszerzési ár hiányában az UStG 10. §-a (4) bekezdése első mondata 1. pontjának megfelelően az önköltség alapján számította ki e kivonás adóalapját. Az adóellenőr számítása szerint az eredménykimutatásban feltüntetett 1 104 453,35 euró összköltségből 384 791,55 euró (= 34,84%) esett a juttatott hőenergiára, és ezért – ezen adóalapból kiindulva – e tekintetben 73 110,29 euró összegű forgalmi adót állapított meg.
- 6 Az FA az ellenőrzés eredményét elfogadva 2011. november 17-én a 2008. évre vonatkozó forgalmiadó-megállapító határozatot hozott. Az ezzel szemben

benyújtott panaszt az annak tárgyában hozott 2012. augusztus 1-jei határozattal mint megalapozatlant elutasította.

- 7 Eredeti keresetében a felperes többek között arra hivatkozott, hogy a kapcsolt energiatermelési bónusz harmadik féltől kapott ellenértéknek minősül. A Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország; a továbbiakban: FG) az első eljárásban helyt adott a felperes keresetének. 2017. május 31-i XI R 2/14. sz. ítéletével (Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs [a szövetségi pénzügyi bíróság határozatainak tára, a továbbiakban: BFHE] 258, 191, Bundessteuerblatt [szövetségi adóügyi közlöny, a továbbiakban: BStBl] II 2017, 1024) a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, a továbbiakban: BFH) az FA felülvizsgálati kérelme nyomán hatályon kívül helyezte az FG (pénzügyi bíróság) ítéletét, és az ügyet visszautalta ez utóbbi bíróság elé. A villamosenergiahálózat-üzemeltető által a felperesnek fizetett úgynevezett kapcsolt energiatermelési bónusz nem a felperes általi „díjmentes” hőenergia-juttatás ellenértékének minősül. A villamosenergiahálózat-üzemeltető által fizetett díj sokkal inkább a felperes által részére szolgáltatott villamos energia ellenértékének minősül. Az ügy nem érett meg a határozathozatalra, mivel nem állapítható meg, hogy milyen összegben kell megadóztatni a felperes általi ingyenes juttatásokat. Ezt a BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) 2012. december 12-i XI R 3/10. sz. ítéletében (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) és 2016. november 16-i V R 1/15. sz. ítéletében (BFHE 255, 354, BStBl II 2022, 777) kidolgozott elvek szerint az UStG 10. §-a (4) bekezdése első mondatának 1. pontja alapján kell megállapítani. Az FG-nek (pénzügyi bíróság) még meg kell tennie az ehhez szükséges megállapításokat.
- 8 A második eljárásban a felperes többek között a hőenergia-szolgáltatás adóalapjára tekintettel az FA számítását vitatta, amely e juttatás összegét az UStG 10. §-a (4) bekezdése első mondata 1. pontjának megfelelően az önköltség alapján állapította meg. Az FG (pénzügyi bíróság) a második eljárásban részben helyt adott a keresetnek. Csökkentette a megállapított forgalmi adó összegét. Az ingyenes juttatást terhelő forgalmi adót az UStG 10. §-a (4) bekezdése első mondata 1. pontjának megfelelően az – úgynevezett piaciérték-módszer alapján megállapítandó – önköltség alapján kell kiszámítani. A villamos energiának és a hőenergiának a felperes konkrét székhelye szerinti piaci értékét kell alapul venni.
- 9 Felülvizsgálati kérelmeikben a felperes és az FA az anyagi jog megsértésére hivatkoznak.

## II.

- 10 [omissis]. [felfüggesztés, előterjesztés]
- 11 **1. Jogi háttér**
- 12 **a) Az uniós jog**
- 13 **A [héairányelv] 16. cikke értelmében:**

Ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei vonatkozásában a héa teljesen vagy részben levonható volt.

Ugyanakkor a termékminták vagy kis értékű ajándékok üzleti céllal történő átadása nem minősül ellenérték fejében történő termékértékesítésnek.

**14 A héairányelv 74. cikke a következőképpen rendelkezik:**

Azon ügyletek esetén, amikor a 16. és 18. cikkben foglaltak szerint az adóalany a terméket a saját vállalkozásából kivonja vagy felhasználja, illetve az adóalany vagy jogutódjai az adóköteles gazdasági tevékenység megszüntetése után a terméket megtartják, az adóalap a termék, illetve a hasonló termékek beszerzési ára, vagy beszerzési ár hiányában az ezen ügylet időpontjában meghatározott önköltségi ár.

**15 A héairányelv 289. cikke a következőképpen rendelkezik:**

Az adómentességet élvező adóalanyok nem jogosultak a 167–171. cikknek és a 173–177. cikknek megfelelő héalevonásra, és számláikon nem tüntethetnek fel héát.

**16 A héairányelv 302. cikke értelmében:**

Ha a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő térítési átalányban részesül, akkor nem jogosult az ebbe a térítésiátalány-rendszerbe tartozó tevékenységek tekintetében adólevonásra.

**17 b) A nemzeti jog**

**18 Az UStG 3. §-ának (1b) bekezdése a következőképpen rendelkezik:**

A következőket ellenérték fejében értékesített termékeként kell kezelni:

1. a vállalkozás valamely eszközének vállalkozásidegen célokra történő kivonása a vállalkozó által;
2. valamely eszköznek a vállalkozó általi ingyenes átruházása alkalmazottai részére személyes szükségleteik kielégítése céljából, a kisebb ajándékokat kivéve;
3. valamely eszköz ingyenes átruházása a csekély értékű ajándékok és a termékminták kivételével a vállalkozás szükségleteinek kielégítése céljából. Az eszközöknek vagy azok összetevőinek teljes vagy részleges levonáshoz való jogot kell keletkeztetniük.

**19 Az UStG 10. §-ának (4) bekezdése értelmében:**

Az árbevétel kiszámítása

1. az 1a. § (2) bekezdése és a 3. § (1a) bekezdése értelmében vett termékszállítás, valamint a 3. § (1b) bekezdése értelmében vett termékértékesítések esetén minden esetben az ügylet időpontjában a termék vagy a hasonló jellegű termék járulékos költséggel növelt vételárának vagy vételár hiányában az önköltség alapján történik;

[...]

**20 Az EEG 8. §-a**

(1) A legfeljebb 20 megawatt teljesítményű, kizárólag a (7) bekezdés alapján elfogadott rendelet értelmében vett biomasszát felhasználó létesítményekben termelt villamos energia esetében a díj összege [...]

(3) Az (1) bekezdés első mondata szerinti minimumdíjak kilowattóránként 2,0 centtel emelkednek a kapcsolt energiatermelésről szóló törvény 3. §-ának (4) bekezdése értelmében vett villamos energia esetében egy megfelelő [igazolás] hálózatüzemeltetőhöz [...] történő benyújtása esetén. Az első mondat szerinti igazolás helyett a sorozatban gyártott, legfeljebb 2 megawatt teljesítményű kapcsolt energiatermelő létesítmények esetében a gyártó megfelelő dokumentumai is benyújthatók, amelyekből kiderül a hő- és elektromos teljesítmény, valamint a kapcsolt energiatermelési mutató.

**21 A KWKG 3. §-ának (4) bekezdése**

(4) A kapcsolt energiatermelésből származó villamos energia a kapcsolt energiatermelő létesítmény hasznos hőjéből és kapcsolt energiatermelési mutatójából számítás útján kapott termék. A hulladékhő-elvezető berendezéssel nem rendelkező létesítmények esetében a teljes nettó villamosenergia-termelés kapcsolt energiatermelésből származó villamos energiának minősül.

**22 2. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről**

**23 a) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgyának más helyzetektől való elhatárolása**

24 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés a héairányelv 16. cikkének értelmezésére vonatkozik. Ez a rendelkezés megfelel a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (a továbbiakban: 77/388/EGK irányelv) 5. cikkének (6) bekezdésében foglalt korábbi szabályozásnak, és az eljáró bírósági tanács ezért abból indul ki, hogy a Bíróságnak a 77/388/EGK irányelv 5. cikkének (6) bekezdésével kapcsolatban született ítélkezési gyakorlatát a héairányelv 16. cikkének értelmezése szempontjából is figyelembe kell venni.



- 25 A héairányelv 16. cikkének első mondata négy esetben minősíti ellenérték fejében történő értékesítésnek valamely terméknek az adóalany által a saját vállalkozásából történő kivonását. Ezen esetek a kivonás gyűjtőfogalma alá sorolhatók be. E tekintetben a „személyes szükségletei [...] kielégítése végett [történő kivonásról]” (első fordulat), az „alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett [történő kivonásról]” (második fordulat), az „ingyenes juttatásként [történő kivonásról]” (harmadik fordulat) vagy az „általában vállalkozásidegen célokra [történő kivonásról]” (negyedik fordulat) van szó.
- 26 A jelen ügyben a felperes olyan, héalevonási joggal rendelkező üzemet létesített, amely a felperes által adóalanyként ellenérték fejében adóköteles módon szolgáltatott villamos energiát termel. Legalábbis teljes körű vállalkozási vagyoni körébe vonás alapján a felperes teljesen levonhatta a létesítési és üzemeltetési költségekkel kapcsolatos héát. [omissis]
- 27 Kérdéses ellenben, hogy milyen jogkövetkezmények merülnek fel az üzemben járulékosan termelt hőenergiával kapcsolatban. Ez a hőenergia többféleképpen használható fel. Így az adóalany, aki a villamos energiát adóköteles módon ellenérték fejében szolgáltatja, és az üzem tekintetében teljes héalevonást érvényesített, a hőenergiát felhasználás nélkül távozni hagyhatja (A eset), természetes személyként (egyéni vállalkozóként) saját lakásának fűtésére használhatja fel (B eset), díjmentesen alkalmazottainak juttathatja személyes lakáscélra az alkalmazottak szükségleteinek kielégítése végett (C eset), közjogi intézményként saját közhatalmi céljaira – például a hivatali helyiségek fűtésére – és így a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében említett közhatalmi tevékenységekhez használhatja fel (D eset), a közelében lakók személyes lakáscéljaira díjmentesen nekik juttathatja (E eset), vagy díjmentesen más adóalanyok juttathatja ezen adóalany gazdasági tevékenységéhez, minek körében e tekintetben adott esetben még aszerint is különbséget lehet tenni, hogy az átvevő a terméket gazdasági tevékenysége keretében olyan célra használja-e fel, amely a héairányelv 168. vagy 169. cikke alapján a héa levonására jogosítja fel (F eset).
- 28 Ezen esetek többségének adóügyi megítélése problémamentes. Az A esetben például nem kerül sor kivonásra, és a héairányelv 16. cikkének első mondata így már csak ezért sem alkalmazható. Ezzel szemben a B és a C esetben fennállnak a héairányelv 16. cikke első mondata első és második fordulatának feltételei, amelyek mindenesetre teljes körű vállalkozói vagyoni körébe vonás esetén nem vezetnek a héalevonás korlátozásához. A D esetben a Bíróság 2009. február 12-i Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélete (C-515/07, EU:C:2009:88) alapján nem feltételezhető a héairányelv 16. cikke első mondatának negyedik fordulata szerinti vállalkozásidegen célokra történő kivonás, ami ebben az esetben az üzem létesítési és üzemeltetési költségeivel kapcsolatos héalevonás korlátozásához vezet. Az E eset tekintetében a BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) szerint megvalósul a teljes héalevonást magában foglaló ingyenes juttatásnak a héairányelv 16. cikke első mondatának harmadik fordulata szerinti tényállása, mivel e tekintetben ellenkező esetben adózatlan

végző felhasználásra kerül sor (a BFH [szövetségi pénzügyi bíróság] 2021. november 25-i V R 45/20. sz. ítélete, BFHE 275, 392, 18. pont).

- 29 Kétséges ellenben a jelen ügyben elbírálandó vitás helyzetnek megfelelő F eset megítélése. Felmerül a kérdés, hogy e tekintetben is a héairányelv 16. cikke első mondatának harmadik fordulata értelmében vett „ingyenes juttatásként” történő kivonásról van-e szó.
- 30 **b) A Bíróságnak a héairányelv 16. cikkével kapcsolatos eddigi ítélkezési gyakorlata**
- 31 A Bíróság a múltban már többször állást foglalt a héairányelv 16. cikkének (a 77/388/EGK irányelv 5. cikke (6) bekezdésének) egyes tényállásaival kapcsolatban.
- 32 Így kivonás valósul meg akkor, ha egy kőolajtársaság termékeket juttat egy üzemanyag-vásárlónak olyan utalványok ellenében, amelyeket az üzemanyag-vásárló a vásárolt mennyiségnek megfelelően az üzemanyag teljes kiskereskedelmi árának az üzemanyagotöltő-állomáson történő megfizetése ellenében kapott egy reklámakció keretében (a Bíróság 1999. április 27-i Kuwait Petroleum ítélete, C-48/97, EU:C:1999:203, második válasz a 77/388/EGK 5. cikkének (6) bekezdésével kapcsolatban). Ez – amint az az említett ítélet 24. pontjából kitűnik – a héairányelv 16. cikke első mondatának harmadik fordulata szerinti ingyenes juttatás formájában történő kivonásra vonatkozik. E tekintetben a Bíróság az említett ítélet 22. pontjában különösen azzal indokolta a kivonás megvalósulását, hogy kivonás a vállalkozás szükségleteinek kielégítése céljából történő átruházás esetén is fennállhat.
- 33 A héairányelv 16. cikkének második mondata értelmében vett termékmintákkal kapcsolatban – és e tekintetben a héairányelv 16. cikke első mondatának első és második fordulatára tekintettel – a Bíróság megállapította, hogy mind a terméket a vállalkozásából személyes vagy alkalmazottai szükségleteire kivonó adóalany, mind a hasonló jellegű terméket vagy szolgáltatást beszerző végző fogyasztó egyenlő elbánásban részesül, és hogy a kivonás adóztatása az adómentes végző fogyasztási helyzetek elkerülésére irányul (a Bíróság 2010. szeptember 30-i EMI Group ítélete, C-581/08, EU:C:2010:559, 17. és azt követő pont a 77/388/EGK irányelv 5. cikkének (6) bekezdésével kapcsolatban).
- 34 A Bíróság végül megállapította, hogy nem valósul meg kivonás, ha gazdasági tevékenysége keretében az adóalany az általa és a nyilvánosság által egyaránt használt önkormányzati út kiszélesítésére irányuló építési munkákat végez ingyenesen az önkormányzat javára (a Bíróság 2020. szeptember 16-i Mitteldeutsche Hartstein-Industrie ítélete, C-528/19, EU:C:2020:712, harmadik válasz a 77/388/EGK irányelv 5. cikkének (6) bekezdésével kapcsolatban). Kuwait Petroleum ítéletére (EU:C:1999:203) és EMI Group ítéletére (EU:C:2010:559) hivatkozva a Bíróság megállapította, hogy kizárt a terméknek (a héairányelv 16. cikke első mondatának negyedik fordulata értelmébe vett) a



vállalkozástól idegen célra történő felhasználása, mivel az építési munkákat az adóalany szükségleteinek kielégítése céljából végezték el, ami azonban nem zárja ki a más tényállások szerinti kivonást (64. pont). Ezenkívül igaz ugyan, hogy a kiszélesített út nyilvános forgalom számára történő használata nem zárja ki a kivonást. Ezen út kiszélesítésének építési munkáira azonban az adóalany szükségleteinek kielégítése céljából került sor a tehergépjármű-forgalom út általi elviselése érdekében (65. pont). Nem áll fenn adózatlan végső felhasználás (66. pont), minek körében a Bíróság ezzel kapcsolatban a „tényleges végső felhasználásra” hivatkozik, amelyből az út adóalany általi elsődleges használata következik a nyilvános forgalom számára történő „közömbös” használattal szemben (67. és 37. pont).

35 **c) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés lehetséges megválaszolása**

36 **aa) Kivonás megvalósulásának megállapítása szó szerinti értelmezés esetén**

37 A héairányelv 16. cikke első mondata harmadik fordulatának szövege alapján a jelen ügyben ingyenes juttatás megvalósulását kell megállapítani. A felperes a hőenergiával a héairányelv 15. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, általa a vállalkozása keretében előállított dolgot vont ki a saját vállalkozásából. Mivel az ellenérték fejében történő adóköteles villamosenergia-szolgáltatásra tekintettel levonhatta a héat a hőenergiát előállító üzem tekintetében, a felperes a hőenergiát is héalevonási joggal termelte.

38 Ezenkívül a juttatás tényállásával szemben támasztandó követelmények is teljesülnek. Juttatás valósul meg, ha a juttatás tárgyát átengedik egy másik személynek olyan feltételek mellett, amelyek egyébként értékesítés megvalósulásához vezetnek (a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése). Ez fennáll a hőenergiának az átvevő általi felhasználás céljára történő rendelkezésre bocsátása esetében.

39 Ez a juttatás ingyenes is volt, mivel a hőenergia „A”-nak és „B”-nek történő átengedésére a szerződéses megállapodásokkal ellentétben fizetés nélkül került sor [omissis].

40 **bb) A végső felhasználás jelentősége**

41 Kérdéses, hogy az ingyenes juttatásként történő kivonás tényállását a héairányelv 16. cikke első mondata harmadik fordulatának szövegén túlmenően kell-e korlátozni egy további feltétellel. Hiszen adott esetben a kivonás e tényállása is adómentes végső fogyasztási helyzetek elkerülésére irányul (lásd a fenti II.2.b) pontot). Az ingyenes juttatásként történő kivonás tényállása ebben az esetben adózatlan végső felhasználást feltételez. Ilyen korlátozás lehet levezethető a Bíróság Mitteldeutsche Hartstein-Industrie ítéletéből (EU:C:2020:712). Ilyen korlátozás mellett szólhat továbbá a héairányelv 16. cikke első mondatának első és második fordulatával azonos kezelés is.

- 42 Ilyen megszorító értelmezés esetén azonban arra a kérdésre is választ kellene adni, hogy már akkor sem valósul-e meg adózatlan végső felhasználás, ha a juttatás adóalanynak minősülő átvevője saját gazdasági tevékenységének céljára használja fel a juttatás tárgyát, vagy az is jelentőséggel bír-e, hogy olyan gazdasági tevékenység céljára használja fel a juttatás tárgyát, amely a héairányelv 168. vagy 169. cikke alapján a héa levonására jogosítja fel. Ez utóbbit az indokolhatja, hogy egyébként a juttatás tárgyát, amely a juttatót (a jelen esetben: a felperest) héalevonásra jogosította fel, a juttatás átvevője (a jelen esetben: „A” és „B”) héalevonásra nem jogosító célokra használhatja fel.
- 43 Az eljáró bírósági tanács az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés értékelése során abból indul ki, hogy a Bíróság *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* ítéletéből (EU:C:2020:712) nem vezethető le egyértelműen a szöveget (egy további követelmény útján) megszorító értelmezés. A héairányelv 16. cikke első mondata harmadik fordulata alkalmazhatóságának ezen ítéletből eredő kizárása ugyanis azon is alapulhat, hogy az önkormányzati útnak az adóalany tehergépjármű-forgalmának elviselése céljából történő kiszélesítését az adóalany saját maga részére történő saját juttatásának kellett tekinteni, és így eleve nem valósulhatott meg a másik személynek történő juttatás tényállása.
- 44 A szöveg megszorító értelmezése ellen szólhat továbbá az is, hogy *Kuwait Petroleum* ítéletében (EU:C:1999:203) a Bíróság ingyenes juttatás megvalósulását állapította meg annak ellenére, hogy a juttatás a juttató gazdasági tevékenységét szolgálta (a Bíróság *Kuwait Petroleum* ítélete, EU:C:1999:203, 22. pont). Ez a juttatás átvevője esetében tükröképszerű megközelítést alapozhat meg olyan értelemben, hogy akkor is ingyenes juttatás valósul meg, ha az átvevő a saját gazdasági tevékenységéhez használja fel a juttatás tárgyát. A Bíróság megállapította továbbá, hogy „[a 77/388/EGK irányelv 5. cikkének (6) bekezdése] nem tesz különbséget a termékminták átvevőjének adójogi helyzetét illetően” (a Bíróság *EMI Group* ítélete, EU:C:2010:559, 52. pont).
- 45 Végül figyelembe kell venni, hogy az uniós jogalkotó szándéka szerint a héairányelv 16. cikke első mondatának harmadik fordulata szerinti ingyenes juttatásként történő kivonásnak önálló funkcióval kell rendelkeznie a héairányelv 16. cikke első mondatának első és második fordulata szerinti személyes kivonáshoz képest. Erre tekintettel kétségesnek tűnik, hogy az ingyenes juttatásra ugyanazon korlátozásoknak kell-e vonatkozniuk, mint a személyes kivonásra, mivel az adózatlan végső felhasználás kritériumának alkalmazása esetén a héairányelv 16. cikke első mondatának harmadik fordulata alkalmasint önálló alkalmazási kör nélkül marad.
- 46 **cc) A jogkövetkezmények vizsgálata**
- 47 A szöveget megszorító értelmezés elfogadásából vagy elutasításából eredő jogkövetkezményeket is meg kell vizsgálni.
- 48 **(1) Megszorító értelmezés**

- 49 Ha az adózatlan végső felhasználás kritériuma alapján a héairányelv 16. cikke első mondatának harmadik fordulata értelmében vett ingyenes juttatás tényállásának meg nem valóságát kell megállapítani, akkor a juttatónak értékelnie kell, hogy az átvevő oldalán ilyen végső felhasználás áll-e fenn. Ezzel a juttató viseli az ezzel kapcsolatos téves értékelés kockázatát. A jelen ügy jól illusztrálja ezt. Így a felperesnek egyrészt ellenértéket kell kapnia a hőenergia rendelkezésre bocsátása fejében, míg a hőenergiát „A” és „B” átvevőnek másrészt az „A” és „B” által folytatott gazdasági tevékenység bizonyos céljaira kell felhasználnia. E megállapodás első része eleve nem teljesült, mivel a hőenergia átadása fejében egyik esetben sem került sor fizetésre. Ugyanígy elképzelhető – legalábbis absztrakt módon –, hogy az átvevők (a jelen esetben: „A” és „B”) a szerződéses megállapodásokkal ellentétben gazdasági tevékenységük céljától eltérő célokra használják fel az ingyenes juttatást (a jelen esetben: a hőenergiát). A felperes viseli tehát annak alapvető kockázatát, hogy „A” egyéni vállalkozó és a „B” társaság tagjai a szerződéssel ellentétes módon – például személyes lakáscélra – használják fel a hőenergiát. Ha a héairányelv 16. cikke első mondata harmadik fordulatának alkalmazása az átvevő általi (adott esetben héalevonási jogot magában foglaló) felhasználástól függ, akkor a juttatónak kell e tekintetben viselnie a téves értékelések kockázatát.
- 50 Ez indokoltta teheti, hogy az ingyenes juttatás tényállásának szempontjából a héairányelv 16. cikke első mondata harmadik fordulata szövegének megfelelően csak a juttatást és annak ingyenességét vegyük alapul, anélkül hogy e tényállást az adózatlan végső felhasználás követelményével korlátoznánk.
- 51 **(2) Szó szerinti alkalmazás**
- 52 A szó szerinti alkalmazás esetén felmerülő jogkövetkezményeket is meg kell vizsgálni. E tekintetben a semlegesség elvére tekintettel (lásd például: a Bíróság 2014. március 13-i Malburg ítélete, C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont) adott esetben tévesnek tekinthető ingyenes juttatásként történő kivonás megvalósulását megállapítani, ha a juttatás adóalanynak minősülő átvevője őt héalevonásra jogosító gazdasági tevékenység céljára használja fel a juttatás tárgyát. A hőenergia-juttatást ennek ellenére forgalmi adó terheli, anélkül hogy az átvevő levonhatná azt előzetesen felszámított adóként. E tekintetben a semlegesség elvének megsértése valósulhat meg, ha a kivonás juttatónál történő megadóztatásával nem áll szemben a juttatás átvevőjének héalevonási joga.
- 53 Mindazonáltal kétségesnek tűnik a héalevonás lehetőségének ilyen fenn nem állása. A héairányelv 16. cikkének első mondata ugyanis a kivonást ellenérték fejében történő értékesítésnek minősíti. Ha a juttatás adóalanynak minősülő átvevője a héairányelv 168. vagy 169. cikkében említett célokra használja fel a héairányelv 16. cikke első mondatának harmadik fordulata szerinti kivonás révén részére értékesítettnek minősülő terméket, akkor fennállnak a héalevonás anyagi jogi feltételei. A héairányelv 178. cikkének a) pontja szerinti, számlával kapcsolatos további követelményre tekintettel a héairányelv 226. cikke alapján a juttató adott esetben jogosultnak tekinthető arra, hogy számlát adjon a kivonásról.

Ez különösen az adó alapjaként (a héairányelv 226. cikkének 8. pontja) a kivonásnak a héairányelv 74. cikke szerinti értékét és az azt terhelő adó összegét (a héairányelv 226. cikkének 10. pontja) tüntetné fel. A fizetési felszólítás nem tartozik a számlán feltüntetendő adatok közé. A héalevonás ezért kivonás esetén ingyenes juttatásnak tekinthető, anélkül hogy ehhez a juttatás átvevőjének fizetést kellene teljesítenie a juttató részére. Eleve fennálló ingyenesség esetén ugyanis nem áll fenn a héairányelv 90. cikke által megkövetelt „nemfizetés [...] az értékesítés bekövetkezése [helyesen: az ügylet teljesítése] után[...]”. Ha viszont a juttatás átvevője megfizeti a kivonás után fizetendő adó összegét, ez semmin nem változtat, mivel az ilyen adófizetés nem tekinthető ellenértéknek.

54 Az adólevonás lehetősége fennállásának megállapításához végül szükséges lenne, hogy a kivonás után fizetendő adót a héairányelv 168. cikkének a) pontja értelmében vett fizetendő vagy megfizetett adónak tekintsük (lásd e tekintetben: a Bíróság 2022. január 13-i Zipvit ítélete, C-156/20, EU:C:2022:2, 37. pont).

55 **d) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés relevanciája**

56 Az UStG 3. §-ának (1b) bekezdése a héairányelv 16. cikkén alapul, és megfelel e rendelkezésnek (lásd: a BFH [szövetségi pénzügyi bíróság] 2013. október 16-i XI R 39/12. sz. ítélete, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, 27. pont; 2014. május 21-i V R 20/13. sz. ítélete, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029). Az ingyenes juttatás mindkét szabályozás szerint ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei vonatkozásában a héa teljesen vagy részben levonható volt (az UStG 3. §-a (1b) bekezdése első mondatának 3. pontja és második mondata; a héairányelv 16. cikkének első mondata). A jelen esetben a hőenergia „A” és „B” részére történő szolgáltatása ebben az értelemben vett ingyenes juttatásnak minősül, mivel a biogázüzemet magában foglaló erőmű üzemeltetése a felperest teljes héalevonásra jogosította.

57 Az FG (pénzügyi bíróság) nem tett ténymegállapításokat azzal kapcsolatban, hogy „A” és „B” jogosult-e teljes héalevonásra. Nem zárható ki, hogy „A” és „B” kisvállalkozók, vagy a mezőgazdasági és erdőgazdálkodási termelők térítésiátalány-rendszerét veszik igénybe.

58 **3. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről**

59 a) Az adóztatandó tényállás jelentősége az adóalap szempontjából

60 A héairányelv 74. cikke a héairányelv 16. cikkének első mondatában említett kivonási tényállás megvalósítására szolgál, mivel e kivonás adóalapja a héairányelv 74. cikkéből következik. Az eljáró bírósági tanács álláspontja szerint ez indokoltá teszi, hogy a héairányelv 74. cikkének értelmezése során is figyelembe vegyük a héairányelv 16. cikkének célkitűzéseit.

61 **b) A kivonás megadóztatásának célkitűzései**



- 62 A kivonás tényállásával kapcsolatban a Bíróság már megállapította, hogy „a terméket a saját vállalkozásából kivonó adóalany és a hasonló jellegű terméket vásárló átlagos fogyasztó egyenlő elbánásban részesül. Ezért [a 77/388/EGK irányelv 5. cikkének (6) bekezdése] megakadályozza, hogy az olyan adóalany, aki a vállalkozása céljaira vásárolt terméket terhelő héát levonhatta, mentesüljön ezen adó alól, amikor ezt a terméket a vállalkozásából a személyes szükségleteire kivonja, ezáltal a termék vásárlásakor héát fizető átlagos fogyasztóval szemben jogtalan előnyben részesüljön” (a Bíróság 2001. május 17-i Fischer és Brandenstein ítélete, C-322/99 és C-323/99, EU:C:2001:280, 56. pont). Ezért a kivonás tényállásának olyan értelmezése, „hogy a terméknek az adóalany személyes szükségleteire történő kivonása esetén e terméket és az abba beépített alkotórészeket teljeskörűen meg kell adóztatni annak ellenére, hogy a terméket eredetileg a héa levonásának lehetősége nélkül szerezték be, és kizárólag az utólag beszerzett »alkotórészek« vonatkozásában volt levonható a héa, nem lenne összeegyeztethető az egyenlő elbánás e rendelkezéssel elérni kívánt céljával” (a Bíróság Fischer és Brandenstein ítélete, EU:C:2001:280, 75. pont).
- 63 **c) Az adóztatandó tényállás jelentősége az adóalap szempontjából**
- 64 Ha a kivonás tényállásának megalkotásával megvalósítani kívánt azon célkitűzést, „hogy az adóalany ne részesüljön jogtalan előnyben egy átlagos fogyasztóval szemben” (a Bíróság Fischer és Brandenstein ítélete, EU:C:2001:280, 76. pont; lásd még: a Bíróság 2016. június 16-i Mateusiak ítélete, C-229/15, EU:C:2016:454, 39. pont), a héairányelv 74. cikke tekintetében is figyelembe kell venni, akkor ebből az következhet, hogy az önköltségi ár megállapítása során csak az adóval terhelt önköltséget kell figyelembe venni, mivel a terméket előállító átlagos fogyasztókat is csak ennyiben terheli héa. Ezen értelmezés eredményeként a terméket előállító adóalany nem részesül jogtalan előnyben a terméket előállító átlagos fogyasztóval szemben, ha az esetében héával nem terhelt költségeket (például a héairányelv 135. cikke alapján adómentes hitel költségét) nem kell figyelembe venni az önköltségi ár megállapítása során.
- 65 Figyelembe kell azonban venni a héairányelv 74. cikke alapján elsődlegesen alkalmazandó beszerzési árat is. A jelen esetben alkalmasint mellőzni kell ezen árak egy adóval terhelt és egy adóval nem terhelt elemre történő felosztását. Az eljáró bírósági tanács egyébiránt rámutat arra, hogy az adóhatóság abból indul ki, hogy a héával nem terhelt költségeket figyelembe kell venni az önköltség kiszámítása során (így az Umsatzsteuer-Anwendungserlass [a forgalmi adó alkalmazásáról szóló rendelet] 10.6. szakasza (1) bekezdésének ötödik mondata). A szakirodalom kritizálja ezt ([omissis]). A BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) eddig nyitva hagyta ezt a kérdést (lásd például: a BFH [szövetségi pénzügyi bíróság] BFHE 275, 392 szerinti ítélete, 34. és azt követő pont; 2022. március 15-i V R 34/20. sz. ítélete, BFHE 276, 369, 26. pont).
- 66 **d) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés relevanciája**



- 67 A második kérdés is releváns. Igaz ugyan, hogy a héairányelv 74. cikke szerint a termékeknek vagy hasonló termékeknek az „önköltségi ár” csak hasonló termékek beszerzési ára hiányában képezi az adóalapját (lásd: a Bíróság 2015. április 23- Property Development Company ítélete, C-16/14, EU:C:2015:265, 37. pont; 2016. április 28-i Het Oudeland Beheer ítélete, C-128/14, EU:C:2016:306, 48. pont). A BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) ítélkezési gyakorlata szerint a jelen esetben ez a helyzet, mert „A” és „B” nem csatlakozott olyan hőenergia-hálózathoz, amely lehetővé tette volna hőenergia harmadik felektől ellenérték fejében történő beszerzését (lásd e tekintetben: a BFH [szövetségi pénzügyi bíróság] BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809 szerinti ítélete, 39. pont; BFHE 276, 369 szerinti ítélete, 16. pont). Következésképpen a héairányelv 74. cikke szerinti önköltségi ár az irányadó a jogvita eldöntése szempontjából. Ha az önköltségi árba csak a héával terhelt költségeket kell beszámítani, akkor ez csökkenti a hőenergia-kivonás adóalapját, és így ahhoz vezet, hogy a keresetnek részben helyt kell adni.
- 68 **4. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről**
- 69 **a) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés tárgya**
- 70 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés annak tisztázására irányul, hogy csak a közvetlen gyártási vagy termelési költségeket foglalja-e magában az önköltségi ár, vagy a csak közvetve betudható (például finanszírozási) költségeket is.
- 71 Az e tekintetben fennálló kétségek a Bíróság által a Property Development Company ítéletben (EU:C:2015:265, 40. pont) az időszakos kamatokkal kapcsolatban tett megállapításokból fakadnak. E megállapítások szerint nem bír jelentőséggel, hogy a hasonló épületek (az önköltségi árral szemben elsődlegesen alkalmazandó) vételára tartalmaz-e olyan időszakos kamatokat, amelyeket adott esetben ezen épületek építésekor fizettek. Az önköltségi ár kritériumával szemben ugyanis a hasonló termékek vételárának kritériuma lehetővé teszi, hogy az adóhatóság a szóban forgó épület felhasználásának időpontjában anélkül induljon ki az ilyen típusú termékek piaci árából, hogy részletesen vizsgálnia kellene az ezen árat eredményező értéktételeket.
- 72 Ez arra utal, hogy az önköltségi ár esetében meg kell vizsgálni az azt eredményező értéktételeket. Az önköltségi ár meghatározása szempontjából tehát a beszerzési ártól eltérően jelentőséggel bírhat, hogy fennállnak-e például időszakos kamatok, amelyeket ez esetben alkalmasint figyelembe kell venni. Ez ellen szólnak azonban azok a nehézségek, amelyek akkor merülnek fel, ha az önköltség magában foglalja a csak közvetve betudható (például általános adminisztratív) költségeket. A kivonások értéke egyszerű kiszámításának az eljáró bírósági tanács véleménye szerint elérendő célja ezért a például a finanszírozási költségekhez hasonló költségek figyelembevétele ellen szól.
- 73 **b) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés relevanciája**

- 74 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéshez hasonlóan szintén releváns. Ha a finanszírozási költségek nem képezik az önköltségi ár részét, akkor ez csökkenti a hőenergia-kivonás adóalapját, és így a felperes számára alacsonyabb adóteherhez, valamint ahhoz vezet, hogy a keresetnek részben helyt kell adni.
- 75 [omissis] **[eljárásjogi megállapítások]**
- 76 [omissis]

MUNKADOKUMENTUM