

62020CJ0334

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2021. november 25. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 2. cikk – Héaköteles ügylet – Fogalom – A 168. cikk a) pontja és a 176. cikk – Az elzetiesen felszámított héa levonásához való jog – Megtagadás – Az adóhatóság által túlzottan drágának és feleslegesnek minősített reklámszolgáltatások – Az adóalanynál keletkező árbevétel hiánya”

A C-334/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Veszprémi Törvényszék (Magyarország) a Bírósághoz 2020. július 23-án érkezett, 2020. július 20-i határozatával terjesztett el

az Amper Metal Kft.

és

a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: I. Ziemele, a hatodik tanács elnöke, a hetedik tanács elnökeként eljárva, T. von Danwitz (előadó) és A. Kumin bírák,

tanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

–

az Amper Metal Kft. képviseletében Pallós V. ügyvéd,

–

a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Kissné Berta R., meghatalmazotti minőségben,

–

a cseh kormány képviseletében M. Smolek, J. Vlášil és O. Serdula, meghatalmazotti minőségben,

–

az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és Havas L., meghatalmazotti minőségben, tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1

Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 168. cikke a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet az Amper Metal Kft. és a Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) között annak tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?, hogy ez utóbbi megtagadta az Amper Metal által reklámszolgáltatások után megfizetett el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adó (héta) levonásához való jogot.

Jogi háttér

Az uniós jog

3

A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja a következ?képpen rendelkezik:

„A HÉA hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

[...]

c)

egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

4

A héairányelv 73. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltér? termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vev?t?l, a szolgáltatás megrendel?jét?l vagy harmadik személyt?l az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

5

A héairányelv 80. cikkének (1) bekezdése alapján az e rendelkezés által felsorolt esetekben az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállamok rendelkezhetnek arról,

hogyan az olyan kedvezményezettek részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások esetében, akikhez (amelyekhez) az értékesítőt (szolgáltatót) – a tagállam meghatározása szerinti – családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezetői beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat fűzi, az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen.

6

A héairányelv 168. cikkének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„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 HÉA-t”.

7

A héairányelv 176. cikkének első bekezdése értelmében:

„A[z Európai Unió] Tanács[a] a[z Európai] Bizottság javaslata alapján egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadások nem jogosítanak a HÉA levonására. Semmiképpen nem lehet adólevonást alkalmazni az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadás esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek.”

A magyar jog

8

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) 119. §-ának (1) bekezdése előírja, hogy az adólevonási jog akkor keletkezik – ha a törvény másként nem rendelkezik –, amikor az előzetesen felszámított adónak (120. §) megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani, ideértve azt az esetet is, amikor a fizetendő adó megállapítása a 196/B. § (2) bekezdésének a) pontjában foglaltak szerint történik.

9

A héatörvény 120. §-ának a) pontja úgy rendelkezik, hogy abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételeéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az eva hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított.

10

A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: taotörvény) 8. §-a (1) bekezdésének d) pontja előírja, hogy az adózás előtti eredményt növeli az a költségként, ráfordításként elszámolt, az adózás előtti eredmény csökkenéseként számításba vett összeg – ideértve az immateriális javak és tárgyi eszközök értékcsökkenési leírását is –, amely nincs összefüggésben a vállalkozási, a bevételszerző tevékenységgel, különös tekintettel a 3.

számú mellékletben foglaltakra.

11

A taotörvény 3. mellékletének 4. pontja a következ?képpen rendelkezik:

„[A 8. § (1) bekezdésének d) pontja alkalmazásában nem a vállalkozási tevékenység érdekében felmerült költségnek, ráfordításnak min?sül különösen:] az általános forgalmi adó nélkül 200 ezer forintot [(HUF) (hosszvet?leg 555 euró)] meghaladó szolgáltatás ellenértéke (vagy annak egy része), ha a körülmények (így különösen az adózó vállalkozási tevékenysége, árbevétele, a szolgáltatás jellege, a szolgáltatás ellenértéke) alapján egyértelm?en megállapítható, hogy a szolgáltatás igénybevétele ellentétes az észszer? gazdálkodás követelményeivel; az adóévben ugyanazon személyt?l ugyanazon jogcímen igénybe vett szolgáltatások ellenértékét együttesen kell figyelembe venni.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

12

Az Amper Metal a villamos kivitelezések területén folytat tevékenységet.

13

2014?ben az Amper Metal az e társaság cégnevével ellátott reklámmatrica magyarországi autóverseny?bajnokságban részt vev? gépjárm?vekre való felhelyezéséb?l álló reklámszolgáltatások nyújtására irányuló szerz?dést kötött a Sziget?Reklám Kft. társasággal. E szolgáltatások után a Sziget?Reklám 2014?ben tizenkét számlát állított ki, összesen 48000000 HUF (hosszvet?leg 133230 euró) összegben, amelyet 27%-os mérték? áfa terhel, amelynek összege 12960000 HUF?nak (hosszvet?leg 35970 euró) felelt meg. Az Amper Metal a 2014. január 1?je és december 31. közötti id?szakra vonatkozó adóbevallásaiban levonásba helyezte az e szolgáltatások után felszámított áfát.

14

E bevallások utólagos ellen?rzését követ?en az els?fokú magyar adóhatóság megtagadta ezen adó levonásba helyezését. Ezenkívül adóhiány címén a jogosulatlanul levont áfa összegének megfelel? összeg megfizetésére kötelezte az Amper Metalt, amely után 3240000 HUF (hosszvet?leg 8991 euró) adóbírságot, valamint 868000 HUF (hosszvet?leg 2409 euró) összeg? késedelmi pótlékot szabott ki vele szemben. Ezen adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az érintett reklámszolgáltatásokhoz kapcsolódó kiadások nem min?sültek az Amper Metal adóköteles bevételszerz? tevékenységéhez kapcsolódó költségnek, és hogy ily módon az Amper Metal az általa megfizetett áfát az áfatörvény 120. §-a értelmében nem helyezhette volna levonásba.

15

Határozatának alátámasztására az említett adóhatóság az igazságügyi adószakért?i, valamint reklámszakért?i véleményekre támaszkodott. Ez utóbbi szakért?i vélemények szerint az említett reklámszolgáltatások túl költségesek voltak, és az Amper Metalnak azokból semmilyen haszna nem származott, tekintettel különösen e társaság ügyfélkörének, nevezetesen papírgyárak, meleghengerm?vek és más ipari létesítmények jellegére, amelyek kereskedelmi döntéseit a versenyautókra felhelyezett matricák nem befolyásolhatták. Ugyanezen adóhatóság e tekintetben pontosította, hogy a reklámszolgáltatásokról szóló szerz?dés nem felel meg a taotörvény 3. mellékletének 4. pontja értelmében vett „észszer? gazdálkodás” követelményeinek.

16

Az Amper Metal közigazgatási jogorvoslati kérelmet nyújtott be a másodfokú adóhatósághoz, amely elutasította e fellebbezést, és helybenhagyta az elsőfokú adóhatóság határozatát.

17

Az Amper Metal e körülmények között a magyar adóhatóság első és másodfokú határozatának megsemmisítése iránti kérelemmel fordult a kérdést előterjesztő bírósághoz. Az Amper Metal arra hivatkozik, hogy az áfalevonási jog akkor is gyakorolható, ha az adóalany által eszközölt kiadás észszerőtlen, és az gazdaságilag sem térül meg, így a nyújtott szolgáltatások reklámértékének állítólagos hiánya nem érinti e jogot. Hasonlóképpen, a tételesen, számszerűen kimutatható haszonra vonatkozó követelmény ellentétes az uniós joggal, mivel a közös héarendszer minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítani kívánja a tökéletes semlegességet, bármi legyen is azok célja vagy eredménye, feltéve hogy e tevékenységek maguk főszabály szerint héakötelesek. Az Amper Metal hozzáteszi, hogy az adóalap megfelel a szolgáltatásnyújtó, a jelen esetben a Sziget Reklám által ténylegesen kapott ellenértéknek, így nem lehet tőle azzal az indokkal megtagadni a levonási jogot, hogy az említett szolgáltatásnyújtónak fizetett ár állítólagosan aránytalan.

18

A nemzeti adó- és vámhatóság fellebbeviteli igazgatósága a maga részéről azt állítja, hogy a gazdasági racionalitás hiánya az áfalevonási jog gyakorlásának akadályát képezi. Rámutat továbbá arra, hogy a héairányelv 80. cikkének (1) bekezdése lehetővé teszi a számlán feltüntetett adóalap kiigazítását, amennyiben az – mint a jelen ügyben – nem felel meg a szokásos szabadpiaci forgalmi értéknek.

19

A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az alapeljárás keretében felmerülő fő kérdés az, hogy a kizárólag adóköteles tevékenységet folytató adóalany csak abban az esetben jogosult-e az előzetesen felszámított áfa levonására, ha konkrét adatok alapján objektív módon bizonyítani tudja az általa igénybe vett szolgáltatás hasznosságát. E bíróság álláspontja szerint az áfatörvény 120. §-ának a) pontjában szereplő „egyéb módon hasznosítja” kifejezés a magyar nyelvben fennálló jelentésének megfelelően eredménnyel járó felhasználást, valamint hatékony és jövedelmező kiaknázást követel meg. Márpedig az említett bíróságban felmerül a kérdés, hogy egy ilyen követelmény összhangban áll-e az uniós joggal. Így tisztázni kell, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 168. cikkének a) pontját, hogy az áfa levonhatósága szükségképpen az adóalany árbevételének növekedésében megnyilvánuló, kimutatható jövedelmezőséget követel meg.

20

E körülmények között határozott úgy a kérdést előterjesztő bíróság, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1)

Úgy értelmezend²²e, illetve értelmezhet²³e úgy [a HÉA²⁴irányelv] 168. cikkének a) pontja, hogy az alapján – a benne szerepl²⁵ »használja fel« meghatározás miatt – nem tagadható meg a HÉA²⁶irányelv hatálya alá tartozó ügylet héalevonása arra való hivatkozással, hogy az adóhatósági megállapítás szerint a független felek közötti ügyletekben a számlakibocsátó által nyújtott szolgáltatás nem »hasznosult« a számlabefogadó adóköteles tevékenységéhez, mert

–

a számlakibocsátó fél által nyújtott szolgáltatás (reklámszolgáltatás) értéke aránytalan ahhoz képest, mint amilyen hasznot (árbevételt/árbevétel²⁷növekményt) ugyanezen szolgáltatás az igénybe vev²⁸jénél eredményezett, illetve

–

ez a szolgáltatás (reklámszolgáltatás) nem eredményezett árbevételt az igénybe vev²⁹jénél?

2)

Úgy értelmezend³⁰e, illetve értelmezhet³¹e úgy a HÉA³²irányelv 168. cikkének a) pontja, hogy az alapján a HÉA³³irányelv hatálya alá tartozó ügylet héalevonása arra való hivatkozással megtagadható, hogy az adóhatósági megállapítás szerint a független felek közötti ügyletekben a számlakibocsátó által nyújtott szolgáltatás értékaránytalan, mert a szolgáltatás (reklámszolgáltatás) más – összehasonlításaként felhasznált – szolgáltatáshoz (szolgáltatásokhoz) képest drága, túlárzott³⁴?

Az el³⁵zetes döntéshozatalra el³⁶terjesztett kérdésekr³⁷l

21

El³⁸zetes döntéshozatalra el³⁹terjesztett kérdéseivel, amelyeket célszer⁴⁰ együttesen vizsgálni, a kérdést el⁴¹terjeszt⁴² bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell⁴³e értelmezni a héairányelv 168. cikkének a) pontját, hogy az adóalany nem vonhatja le a reklámszolgáltatások után el⁴⁴zetesen felszámított héát egyrészt amiatt, hogy az ilyen szolgáltatásokért felszámított ár a nemzeti adóhatóság által meghatározott referenciaértékhez képest túlzott mérték⁴⁵, másrészt pedig amiatt, hogy az ilyen szolgáltatások nem eredményeztek árbevétel⁴⁶növekedést az adóalanynál.

22

A héairányelv 168. cikkének a) pontja értelmében az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend⁴⁷ adó összegéb⁴⁸l levonni a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend⁴⁹ termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend⁵⁰ vagy megfizetett héát.

23

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és f⁵¹szabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhel⁵² el⁵³zetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetend⁵⁴ vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét

illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy e tevékenységek fűszabály szerint maguk is héakötelesek. Amennyiben az adóalany – a beszerzéskor e minőségében eljárva – az eszközt vagy a szolgáltatást az adóztatott tevékenységeihez használja, jogosult az ilyen eszközre vagy az ilyen szolgáltatásra vonatkozóan fizetendő vagy megfizetett hűa levonására (2017. szeptember 14. *Ilberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 25–27. pont; 2020. szeptember 16. *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* ítélet, C-528/19, EU:C:2020:712, 23–25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

24

A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság a hűairányelv 168. cikke a) pontjának szövegében szereplő „használja fel” kifejezés jelentését illetően vár választ. E bíróság különösen arra keresi a választ, hogy egyrészt az adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások után felszámított ár túlzott jellege, másrészt pedig az a körülmény, hogy e szolgáltatások nem eredményeztek árbevétel-növekedést az adóalanyoknál, kizárhatják-e az e szolgáltatások után előzetesen felszámított hűa levonásához való jogot.

25

Először is az adóalanyoknak nyújtott szolgáltatásokért felszámított ár túlzott jellegére és annak a levonási jogra gyakorolt hatására vonatkozó megállapítást illetően egyrészt meg kell jegyezni, hogy a hűairányelv 168. cikke a) pontjának alkalmazása olyan ügylet előzetes fennállását feltételezi, amely maga is héaköteles.

26

E tekintetben az állandó ítélezési gyakorlatból az következik, hogy valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül a hűairányelv értelmében ellenérték fejében teljesítettnek, és így csak akkor adóköteles, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatás igénybe vevője között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatás igénybe vevője számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. Erről van szó abban az esetben, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn, mivel a fizetett összeg egyedileg meghatározható, olyan jogviszony keretében nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét képezi, amelyben szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik (2021. január 21. *UCMR – ADA* ítélet, C-501/19, EU:C:2021:50, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

27

Akkor áll fenn közvetlen kapcsolat, ha a két szolgáltatás kölcsönösen függ egymástól, azaz az egyik szolgáltatást csak akkor nyújtják, ha a másik szolgáltatásnyújtásra is sor kerül, és viszont (2020. március 11. *San Domenico Vetraria* ítélet, C-94/19, EU:C:2020:193, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat). Ezzel szemben az a körülmény, hogy valamely gazdasági ügyletet az önköltségi árnál magasabb vagy alacsonyabb áron, következésképpen pedig a rendes piaci árnál magasabb vagy alacsonyabb áron teljesítettek, nem releváns az ellenérték fejében teljesített ügyletként való minősítés szempontjából, mivel az ilyen körülmény nem befolyásolja a teljesített vagy teljesítendő szolgáltatások és a kapott vagy behajtandó ellenérték közötti közvetlen kapcsolatot, amelynek összegét előzetesen és világosan lefektetett szempontok szerint határozták meg (2021. április 15. *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

Másrészt az adóalany által levonható hía összegét illetően emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 23. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint a levonási jog f?szabály szerint a teljesített ügyleteket terhel? el?zetesen felszámított adó teljes összege tekintetében érvényesül, mivel ezen adók az alkalmazandó adóalap alapján kerülnek kiszámításra. A héairányelv 73. cikkében foglalt általános szabály alapján az ezen irányelv 74–77. cikkében foglaltaktól eltér? termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vev?t?l, a szolgáltatás megrendel?jét?l vagy harmadik személyt?l az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat. A felek által rögzített, a termék értékesít?jének vagy a szolgáltatás nyújtójának fizetett ellenértékr?l, nem pedig a piaci értékhez vagy az adóhatóság által meghatározott referenciaértékhez hasonló objektív értékr?l van tehát szó.

Jóllehet a héairányelv 80. cikke az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében kivételt állapít meg az említett f?szabály alól, el?írva, hogy az adóalap megegyezhet az érintett ügylet szabadpiaci forgalmi értékével, emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés csak az olyan kedvezményezettek részére értékesített termékekre vagy nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik, akikhez (amelyekhez) az értékesít?t (szolgáltatót) – a tagállam meghatározása szerinti – családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezet?i beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat f?zi.

Másodszor, az adóalany árbevétel?növekedésének hiányára vonatkozó megállapítást illetően, amely azt tanúsítja, hogy az adóalany részére el?zetesen nyújtott szolgáltatások nem hasznosak, előljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontja azt feltételezi, hogy az adóalany az általa el?zetesen beszerezett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel. Közelebbbr?l, a héairányelv 176. cikkének első bekezdése alapján az olyan, üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadások, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek, kifejezetten ki vannak zárva az adólevonási jog alkalmazási köréb?l. Így, jóllehet az adózó részér?l el?zetesen felmerült kiadásoknak kapcsolódniuk kell az üzleti tevékenységhez, és jóllehet az adóalanynak a beszerezett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységéhez kell felhasználni, az adólevonási jog gyakorlását sem az irányelv 168. cikkének a) pontja, sem pedig az irányelv 176. cikkének első bekezdése nem teszi függ?vé az adóalany árbevételének növelésére vonatkozó feltételt?l, illetve – általánosabban – a beszerzési ügylet gazdasági jövedelmez?ségének feltételét?l.

Ezzel szemben az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a konkrét beszerzési ügyletnek f?szabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a hía levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen az el?zetesen felszámított hía levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen. A beszerezett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhel? hía levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelmét képezik (2017. szeptember 14?ilberdrola Immobiliaria Real Estate Investments ítélet, C?132/16, EU:C:2017:683, 28. pont;

2020. szeptember 16?iMitteldeutsche Hartstein?Industrie ítélet, C?528/19, EU:C:2020:712, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32

Továbbá az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóalany még ilyen kapcsolat hiányában is jogosult az adólevonásra, amennyiben a szóban forgó ügyletek költségei az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (2017. szeptember 14?ilberdrola Immobiliaria Real Estate Investments ítélet, C?132/16, EU:C:2017:683, 29. pont; 2020. szeptember 16?iMitteldeutsche Hartstein?Industrie ítélet, C?528/19, EU:C:2020:712, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33

Ebb?l az következik, hogy a levonási jog fennállása azon értékesítési ügyletekt?l függ, amelyekhez a konkrét beszerzési ügyletek kapcsolódnak. Az ilyen közvetlen és azonnali kapcsolat fennállása azt feltételezi, hogy az igénybe vett szolgáltatások költségeit beépítik az egyes értékesítési ügyletek, illetve az adóalany által a gazdasági tevékenysége körében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 16?iMitteldeutsche Hartstein?Industrie ítélet, C?528/19, EU:C:2020:712, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34

Az adóhatóságok és a nemzeti bíróságok feladata, hogy figyelembe vegyék az összes olyan körülményt, amelyek között az érintett ügyleteket lebonyolítják, és csak azokat az ügyleteket kell figyelembe venniük, amelyek objektíve kapcsolódnak az adóalany adóköteles tevékenységéhez. Az ilyen kapcsolat fennállását ily módon a szóban forgó ügylet objektív tartalmára tekintettel kell megítélni (2017. szeptember 14?ilberdrola Immobiliaria Real Estate Investments ítélet, C?132/16, EU:C:2017:683, 31. pont; 2020. szeptember 16?iMitteldeutsche Hartstein?Industrie ítélet, C?528/19, EU:C:2020:712, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35

Ezen értékelés keretében az adóalany árbevétel?növekedésének hiánya nem befolyásolhatja a levonási jog gyakorlását. Amint ugyanis arra a jelen ítélet 23. pontja emlékeztet, a héa közös rendszere valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illet?en biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményét?l, feltéve hogy az említett tevékenységek f?szabály szerint maguk is héakötelesek. Ennélfogva a levonáshoz való jog a keletkezését követ?en még akkor is fennmarad, ha a tervezett gazdasági tevékenység nem valósult meg, tehát nem vezetett adóköteles ügyletekhez, illetve ha az adóalany a levonást lehetővé tév? termékeket vagy szolgáltatásokat akaratától független körülmények miatt nem használta fel adóköteles ügyletek keretében (2020. november 12?iSonaecom ítélet, C?42/19, EU:C:2020:913, 38. és 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36

A jelen ügyben, amennyiben a beszerzési ügylet, vagyis a reklámszolgáltatások Amper Metal részére történ? nyújtása a jelen ítélet 26. és 27. pontjában hivatkozott elveknek megfelel?en héaköteles ügyletnek min?sül, az a körülmény, hogy a megfizetett ár magasabb a piaci árnál vagy az adóhatóság által hasonló reklámszolgáltatásokért meghatározott esetleges referenciaértéknél,

nem igazolhatja a levonási jog gyakorlásának az adóalannyal szemben való megtagadását.

37

Ebben az összefüggésben a levonható hea összegét a vonatkozó adóalapnak megfelelően a jelen ítélet 28. pontjában említett követelményekre tekintettel, vagyis az adóalany által ténylegesen megfizetett – az adóalany által benyújtott számlákból kitűnő – ellenérték alapján kell meghatározni. Ezzel szemben a héairányelv 80. cikke nem releváns, mivel az alapügy független felek közötti ügyletre vonatkozik.

38

Az alapügyben szóban forgó körülményekre tekintettel a kérdést elterjesztő bíróságnak az alapügyben érintett reklámszolgáltatások objektív tartalmára tekintettel azt kell értékelnie, hogy ez utóbbi szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak-e valamely adólevonásra jogosító értékesítési ügylettel, illetve, ennek hiányában, az Amper Metal gazdasági tevékenységének általános költségei címén e gazdasági tevékenység egészével, vagy hogy az említett szolgáltatások a héairányelv 176. cikkének első bekezdése értelmében vett, üzleti tevékenységhez szorosan kapcsolódó jelleggel nem rendelkező reprezentációs költségnek minősülnek-e.

39

A kérdést elterjesztő bíróság feladata többek között annak megállapítása, hogy a reklámmatricáknak az alapügyben szóban forgó autóversenybajnokságon részt vevő gépjárművekre való felhelyezése az Amper Metal által forgalmazott termékek és szolgáltatások népszerűsítésére irányult-e, így módon az a vállalkozás általános költségei közé sorolható, vagy hogy épp ellenkezőleg, az ezzel összefüggésben felmerült kiadásokat úgy kell-e tekinteni, mint amelyek semmilyen módon nem kapcsolódnak az üzleti tevékenységhez, és egyáltalán nem állnak összefüggésben az említett vállalkozás gazdasági tevékenységével. A jelen ítélet 35. pontjában tett megállapításnak megfelelően az a körülmény, hogy az Amper Metal által igénybe vett szolgáltatások nem eredményeztek növekedést a társaság árbevételeiben, az említett értékelés szempontjából nem releváns.

40

A fenti megfontolások összességére tekintettel meg kell állapítani, hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az adóalany levonhatja a reklámszolgáltatások után elzárva felszámított héát, amennyiben az ilyen szolgáltatásnyújtás a héairányelv 2. cikke értelmében vett héaköteles ügyletnek minősül, és amennyiben az közvetlen és azonnali kapcsolatban áll egy vagy több adóköteles értékesítési ügylettel, illetve az adóalany gazdasági tevékenységének általános költségei címén e gazdasági tevékenység egészével, anélkül hogy figyelembe kellene venni azt a körülményt, hogy az ilyen szolgáltatásokért felszámított ár a nemzeti adóhatóság által meghatározott referenciaértékhez képest túlzott mértékű, vagy hogy e szolgáltatások nem eredményeznek árbevétel-növekedést ezen adóalanyánál.

A költségekről

41

Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek

költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az adóalany levonhatja a reklámszolgáltatások után elzeteresen felszámított hozzáadottértékadót (héát), amennyiben az ilyen szolgáltatásnyújtás a 2006/112 irányelv 2. cikke értelmében vett héaköteles ügyletnek minősül, és amennyiben az közvetlen és azonnali kapcsolatban áll egy vagy több adóköteles értékesítési ügylettel, illetve az adóalany gazdasági tevékenységének általános költségei címén e gazdasági tevékenység egészével, anélkül hogy figyelembe kellene venni azt a körülményt, hogy az ilyen szolgáltatásokért felszámított ár a nemzeti adóhatóság által meghatározott referenciaértékhez képest túlzott mértékű, vagy hogy e szolgáltatások nem eredményeznek árbevétel-növekedést ezen adóalanynál.

Ziemele

von Danwitz

Kumin

Kihirdetve Luxembourgban, a 2021. november 25-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar

hivatalvezető

K. Lenaerts

elnök

(*1) Az eljárás nyelve: magyar.