

62016CC0132

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2017. április 6. (1)

C?132/16. sz. ügy

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika” – Sofia

kontra

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD

(a Varhoven administrativen sad [legfels?bb közigazgatási bíróság, Bulgária] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal iránti kérelem – Hozzáadottértékadó?jog – Adólevonás – A települési infrastruktúra javára ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás – Az adóalany gazdasági tevékenységével fennálló kapcsolat – Gazdasági szempontú hozzárendelhet?ség kontra okozati összefüggés – A költségek általános költségként történ? elszámolása”

I. Bevezetés

1.

Héajogi szempontból milyen szorosnak vagy lazának kell lennie a kapcsolatnak a vállalkozó által bevétel elérése érdekében viselt, héával terhelt költségek és a vállalkozó adóköteles tevékenysége között ahhoz, hogy adólevonásra nyíljon lehet?sége? Elegend??e ehhez, ha a költségek hasznosak vagy szükségesek voltak a vállalkozás számára? Elegend??e a költségek tervezett bevételekkel való pusztán okozati összefüggése, vagy a költségeknek közvetlenül és azonnal hozzárendelhet?nek kell lenniük a vállalkozás héaköteles bevételeihez?

2.

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

3.

E kulcskérdésekkel kell a Bíróságnak a jelen elztes döntéshozatali eljárásban foglalkoznia. A válaszadás során a Bíróság közelmúltbeli, Sveda ügyben hozott ítéletét (2) is figyelembe kell venni. Ezen ítélet némi bizonytalanságot okozott a tagállamokban az adólevonási jog terjedelmét illeten. A Bíróság a jelen eljárásban lehetseget kap az említett ítéletben tett kijelentések pontosítására.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4.

Az ügy uniós jogi háttéréül a közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (3) (a továbbiakban: héairányelv) szolgál. A héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja ennek körében a következéppen rendelkezik:

„(1)

Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minsülnek a következé ügyletek:

[...]

b)

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

5.

A héairányelv 168. cikke az adólevonásra vonatkozik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendó adó összegéből levonni a következé összegeket:

a)

a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendó termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendó vagy megfizetett héát; [...]

6.

A héairányelv 176. cikkének második bekezdése átmeneti rendelkezést tartalmaz:

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

B. A nemzeti jog

7.

A Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottértékadórol szóló bolgár törvény, a

továbbiakban: ZDDS) 69. cikke értelmében:

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

1.

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

8.

A ZDDS 70. cikke:

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

[...]

2.

a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységét?l eltér? tevékenységekhez kívánják felhasználni; [...]

III. Az alapjogvita

9.

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

10.

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

11.

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

12.

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

13.

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

IV. A Bíróság előtti eljárás

14.

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

„1)

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

2)

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

15.

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

V. Jogi értékelés

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

16.

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

17.

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

B. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

18.

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

19.

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

20.

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

26. cikke) és az adólevonás (a héairányelv 168. cikke) közötti, a jelen ügyben dönt? jelent?ség? összefüggéssel foglalkozom (err?l lásd a 2. pont e) alpontját).

1. Az elszámolás módjának irreleváns jellege

21.

Mindenekel?tt rá kell mutatni arra, hogy a héajog – az Iberdrola által a tárgyaláson és a Bizottság által az írásbeli észrevételeiben kifejtettek?l eltér?en – már rendszeréb?l fakadóan sem függhet az adóalany által elvégzett konkrét elszámolás módjától.

22.

Az uniós héajog – és ez különbözteti meg a tipikus jövedelemadó?jogtól – nem a vagyonban bekövetkez? változásokat (vagyis az értéknövekedéseket) adóztatja meg, hanem kizárólag tevékenységekhez kapcsolódik. Ez a héairányelv 2. cikkének („ügyletek”), 9. cikkének („gazdasági [tevékenység]”), 13. cikkének („tevékenységek, [...] amelyeket [...] folytatnak”) és 168. cikkének („termékeket [...] használja fel”) szövegéb?l következik. A héajog egészéb?l következően hiányzik a vagyonkimutatási (mérlegkészítési) kötelezettség. A fizetend? héát nem különböz? időpontbeli vagyonok összevetéséb?l (úgynevezett vállalkozásivagyon?összevetés) kell kiszámítani, hanem a valamely harmadik személy által a termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra fordított kiadásból.

23.

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

24.

Ezen túlmen?en éppen a héairányelv 26. cikkének Bíróság általi értelmezése azt mutatja, hogy létezniük kell olyan vállalkozási célú költségeknek, amelyek (különösen könyveléstechnikai szempontból is) az adóalany általános költségeinek min?sülnek, de mégsem keletkeztetnek adólevonási jogot. Ezek esetében úgynevezett nem gazdasági, de nem vállalkozásidegen célokra szolgáló költségekr?l van szó (8) (err?l lásd részletesen a lenti 48. és azt követ? pontokat).

2. Az adólevonás feltételei

25.

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

a) A héairányelv 168. cikkének szövege

26.

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

27.

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

28.

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

29.

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

b) Az adólevonás értelme és célja

30.

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

csupán az állam érdekében eljáró adóbeszed?. (10)

31.

Adóbeszed?i feladatának ellátásához az adóalanynak f?szabály szerint (11) adóköteles ügyleteket kell teljesítenie. Ez következik többek között a héairányelv 168. cikkéb?l is („adóköteles tevékenységéhez”). Ezért jelent?séggel bír, hogy az igénybe vett szolgáltatás a fogyasztók adóköteles vagy adómentes, illetve nem adóztatandó ellátásába csatornázódik?e be. Az el?zetesen felszámított adó levonása és a közvetlenül áthárított adó beszedése tehát összefügg egymással. (12) Ez az összefüggés azonban nem teremthet? meg diffúz okozati megközelítés útján, hanem csak az igénybe vett szolgáltatás konkrét nyújtott szolgáltatásokhoz való hozzárendelése alapján. Nem áll fenn azonban e szükséges összefüggés akkor, ha a beszerzési ügyleteket közvetlenül adómentes vagy nem adóztatandó tevékenységhez használják fel.

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

32.

Ennek megfelel?en az állandó ítélezési gyakorlat szerint (13) az igénybe vett szolgáltatás csak akkor tekinthet? adóköteles tevékenységhez felhasználnak, ha közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn a felhasználás és az adóalany gazdasági tevékenysége között.

33.

A Bíróság közelmúltbeli ítélezési gyakorlata szerint a terméknek vagy a szolgáltatásnak a vállalkozás gazdasági tevékenysége körébe tartozó ügylet érdekében történ? felhasználásán alapuló kritérium még aszerint is változik, hogy szolgáltatás vagy tárgyi eszköz megszerzésér?l van szó. (14)

34.

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

35.

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

36.

Ezen ítélezési gyakorlat háttéréül az szolgál, hogy ezekben az esetekben az adóalany azon szolgáltatások „fogyasztójaként” jár el, amelyek költségeit ? viseli. Egyéb kritériumok hiányában tehát az adóalany gazdasági tevékenységének egészén kell alapulnia a héateher alóli mentesítésnek. Ha azonban közvetlen kapcsolat áll fenn egy konkrét nyújtott szolgáltatással, akkor e nyújtott szolgáltatás alapulvétele az adólevonási jogosultság meghatározásának

pontosabb módszere. A pontosabb módszer elsőbbséget élvez a tevékenység egészének általános jellegű figyelembevételével szemben.

37.

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

38.

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

39.

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

40.

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

41.

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

42.

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

d) Elhatárolás a Bíróság Sveda ügyben hozott ítéletétől

43.

E következtetés közelebbreől megvizsgálva a 2015-ös Sveda ítélettel (22) sem ellentétes.

Jóllehet a Sveda ügyben is egy infrastrukturális létesítmény létrehozására került sor egy harmadik személyek számára ingyenesen rendelkezésre bocsátandó turistaút formájában. A Bíróság az említett ügyben közvetlen kapcsolatot állapított meg az adóalany jövedelmi gazdasági tevékenységeivel. (23)

44.

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

45.

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

46.

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

47.

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

e) A héairányelv 26. cikkével fennálló összefüggés

48.

Leszögezhet? tehát, hogy a helyreállítási szolgáltatás közvetlenül az önkormányzat részére nyújtott szolgáltatáshoz rendelhet? hozzá. Ezért kizárólag az bír jelent?séggel, hogy e szolgáltatást a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának megfelelő?en ellenérték fejében és adóköteles jelleggel vagy a héairányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjának megfelelő?en ingyenesen, de mégis adóztatandó (és adóköteles) jelleggel nyújtották?e. Csak ebben az esetben illeti meg az Iberdrolát adólevonási jog. A nem héaköteles tevékenységek kapcsán felmerül? költségek tekintetében viszont nem áll fenn adólevonási jog. (26)

49.

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

50.

E tekintetben feltételezhet?, hogy valamely vállalkozás csak ritkán juttat idegen harmadik személynek valamit anélkül, hogy e harmadik személyt?l megfelelő? el?nyben részesülne. A jelen ügyben ezen el?ny az építési engedély megszerzésének lehet?sége. Ilyen megközelítésben ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásról van szó, amely ugyan adólevonásra jogosít, de azonos mérték? adókötelezettséget is keletkeztet az ellenérték fejében történ? helyreállítást illet?en.

51.

Ha azonban ténylegesen ingyenes szolgáltatásnyújtásról van szó, meg kell állapítani, hogy adóköteles?e a héairányelv 26. cikke alapján. A Bíróságnak az úgynevezett hozzárendeléssel kapcsolatos választási jogra vonatkozó ítélezési gyakorlata (27) a termékek részben magáncélú felhasználása ellenére lehet?séget teremt a teljes kör? adólevonásra. El?ször is azonban már az is kétséges, hogy ezen ítélezési gyakorlat a szolgáltatásokra is vonatkozik?e. (28) Másodszor ezen túlmen?en kérdéses, hogy jogi személyek esetében szóba jöhet?e egyáltalán a „magáncélú” (29) felhasználás. A jelen ügyben mindenesetre nincs ilyenr?l szó.

52.

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

VI. Véggövetkeztetések

53.

Azt javaslom tehát a Bíróságnak, hogy a Varhoven administrativen sad (legfels?bb közigazgatási bíróság, Bulgária) két el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésére együttesen a következő választ adja:

A héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontját, 168. cikkének a) pontját és 176. cikkét úgy

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

(1) Eredeti nyelv: német.

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

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

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

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

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

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

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

(9) 1996. október 24-*iElida Gibbs* ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont); 2013. november 7-*iTulic- és Plavo- in* ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); 2011. december 9-*iConnoisseur Belgium* végzés (C-69/11, nem tették közzé, EU:C:2011:825, 21. pont).

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

(11) Kivételeket tartalmaz a héairányelv 169. cikke a f)szabály szerint határokon átnyúló ügyletek tekintetében az exportáló vállalkozások versenyhátrányának kiküszöbölése érdekében.

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

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

(14) 2012. február 16-*iEon Aset Menidjmunt* ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 45. pont).

(15) 2012. február 16-*iEon Aset Menidjmunt* ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 46. pont); 2009. október 29-*iAB SKF* ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

(16) 2012. február 16-*iEon Aset Menidjmunt* ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 47. pont); 2012. szeptember 6-*iPortugal Telecom* ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 37. pont); 2007. február

8?ilvestrand ítélet (C?435/05, EU:C:2007:87, 24. pont); 2009. október 29?iAB SKF ítélet (C?29/08, EU:C:2009:665, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

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

(18) 1995. április 6?iBLP Group ítélet (C?4/94, EU:C:1995:107, 19. pont); 2000. június 8?iMidland Bank ítélet (C?98/98, EU:C:2000:300, 20. pont); 2012. szeptember 6?iPortugal Telecom ítélet (C?496/11, EU:C:2012:557, 38. pont); 2001. február 22?iAbbey National ítélet (C?408/98, EU:C:2001:110, 25. pont).

(19) Kifejezetten így: 2012. február 16?iEon Aset Menidjmunt ítélet (C?118/11, EU:C:2012:97, 51. pont); lásd ebben az értelemben: 1997. október 16?iFillibeck ítélet (C?258/95, EU:C:1997:491, 27. pont).

(20) Ez egyértelm?en megkülönbözteti az ügyet a Bizottság által a tárgyaláson felhozott taxivállalkozós példától; a példában a taxivállalkozó kiegészít?kkel szereli fel a rendelkezésére bocsátott (idegen) taxit. Ez utóbbi esetben a taxivállalkozó használja fel a kiegészít?ket. Ezért kizárólag ?t illeti meg az adólevonási jog is a kiegészít?k tekintetében. F?szabály szerint a kiegészít?ket újból le is szerelheti a taxi visszaszolgáltatásakor, ha nem térítik meg számára azok értékét. Jelen esetben azonban nem ez a helyzet áll fenn.

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

(22) 2015. október 22?iSveda ítélet (C?126/14, EU:C:2015:712).

(23) 2015. október 22?iSveda ítélet (C?126/14, EU:C:2015:712, 35. pont).

(24) Ezért vitathatatlanul adólevonási jog áll fenn a vállalkozás saját ügyfélparkolójának helyreállítását illet?en, még ha e parkolóhelyet alapvet?en térítésmentesen használják is az ügyfelek.

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

(26) 2012. február 16?iEon Aset Menidjmunt ítélet (C?118/11, EU:C:2012:97, 44. és 70. pont); 2009. február 12?iVereniging Noordelijke Land? en Tuinbouw Organisatie ítélet (C?515/07, EU:C:2009:88, 28. pont); 2006. március 30?iUudenkaupungin kaupunki ítélet (C?184/04, EU:C:2006:214, 24. pont).

(27) 1991. július 11?iLennartz ítélet (C?97/90, EU:C:1991:315, 17. pont); meger?sítve: 1995. október 4?iArmbrecht ítélet (C?291/92, EU:C:1995:304, 20. pont).

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

(29) A Bíróság e tekintetben vállalkozásidegen célokat említ. Lásd: 2012. február 16-¹iEon Aset Menidjmont ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, a 74. pont vége); 2009. április 23-²iPuffer ítélet (C-460/07, EU:C:2009:254, 39. pont); 1991. július 11-³iLennartz ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315, 26. pont).