

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2020. szeptember 16.(*)

„Elztes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (hóa) – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja – Az elztesen megfizetett adó levonása – Az adólevonási jog keletkezése és hatálya – Egy önkormányzathoz tartozó út kiszélesítése – Az építési munkák költségeinek az adóalany általános költségei részeként történ? elszámolása – Az adóalany tevékenységével való közvetlen és azonnali kapcsolat fennállásának meghatározása – Ingyenes átadás – Ellenérték fejében történ? termékértékesítésnek tekintett átadás – Az 5. cikk (6) bekezdése”

A C?528/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elztes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2019. július 10?én érkezett, 2019. március 13?i határozatával terjesztett el?

a **Mitteldeutsche Hartstein?Industrie AG**

és

a **Finanzamt Y**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: L. S. Rossi tanácselnök, J. Malenovský és N. Wahl (el?adó) bírák,

f?tanácsnok: G. Hogan,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a Mitteldeutsche Hartstein?Industrie AG képviseletében O.?G. Lippross Rechtsanwalt,
- a német kormány képviseletében J. Möller és S. Eisenberg, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és L. Mantl, meghatalmazotti min?ségben,

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 elztes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 5. cikke (6) bekezdésének és 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG és a Finanzamt Y (Y adóhatóság, Németország) között egy települési önkormányzathoz tartozó út kiszélesítésére irányuló építési munkák megvalósítása után elztesen felszámított hozzáadottértékadó (hÉa) visszatérítésének megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében a hÉa hatálya alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 Ezen irányelv 5. cikkének (6) bekezdése kimondja:

„Az ellenérték fejében történő teljesítéssel egy tekintet alá tartozik, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, vagy ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az elztesen felszámított [hÉa] teljesen vagy részben levonták. Az üzleti célú termékmintákra vagy kis értékű ajándékokra azonban ez nem vonatkozik.”

5 Az említett irányelv 6. cikkének (2) bekezdése a következőket írja el:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

- a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az elztesen felszámított [hÉa] teljes vagy részleges levonására jogosítanak;
- b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.

A tagállamok eltérhetnek az e bekezdésben foglaltaktól, amennyiben ezen eltérések nem eredményezik a verseny torzulását.”

6 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja ekképp rendelkezik:

„Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

- a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [hÉa], amelyet részére egy másik adóalany [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog.”

A német jog

7 Az Umsatzsteuergesetznek (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) az „Adóköteles ügyletek” című 1. §-a elírja:

„(1) A [héta] hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

1. azok a termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, amelyeket egy vállalkozó a vállalkozása keretében, ellenérték fejében belföldön teljesít.

[...]

8 Az UStG 3. §-a értelmében:

„(1) A vállalkozás termékértékesítései olyan ügyletek, amelyeken keresztül a vállalkozás vagy egy általa megbízott harmadik fél az átvevő vagy az ezen utóbbi által megbízott harmadik fél számára lehetővé teszi, hogy a dologgal sajátjaként rendelkezzen (a dolog feletti rendelkezési jog átruházása).

(1b) 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.”

9 Az UStG „Levonások” című 15. §-a ekképp rendelkezik:

„(1) A vállalkozó a következő összegeket vonhatja le:

1. a vállalkozása részére valamely másik vállalkozó által teljesített értékesítésekre és egyéb szolgáltatásokra jogszabály alapján felszámított adó.

[...]

(2) Az adó levonásából ki van zárva az azon termékértékesítés, termékimport és Közösségen belüli termékbeszerzés, valamint minden egyéb szolgáltatás után fizetett adó, amely esetében a terméket, illetve a szolgáltatást az adóalany a következő tevékenységekhez használja fel:

1. adómentes tevékenységek,

[...]

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 Az alapügy felperese, a Mitteldeutsche Hartstein-Industrie ügyvezető holdingtársaság. Leányvállalataival együtt adózási egységet alkot.

11 A megyei hatóság azon határozatát követően, amelyben engedélyezte egy mészkőfejtő (a

továbbiakban: mészkefej?) újraindítását és üzemeltetését, az A GmbH egy 2001. február 16-i határozatban arra kapott engedélyt, hogy e kefej?t oly módon üzemeltesse, hogy az ahhoz való hozzáférést az azon önkormányzathoz tartozó közút igénybevételével biztosítsa, amelynek területén e kefej? található (a továbbiakban: vitatott önkormányzati út). E határozatot 2005-ben annak pontosítása céljából módosították, hogy az ugyanezen kefej? üzemeltetésére vonatkozó engedély hatályát veszti, ha ezen út kiszélesítése nem fejeződik be 2006. december 31-ig.

12 Mivel a mészke elszállításához volt szükség az említett kiszélesítésre, az érintett önkormányzat és az A GmbH jogel?dje az e kiszélesítésre vonatkozó megállapodást kötött, amelyben ezen önkormányzat kötelezettséget vállalt egyfel?l a vitatott önkormányzati út kiszélesítésének megtervezésére és kivitelezésére, másfel?l pedig arra, hogy ez az út továbbra is nyitva marad a nyilvánosság számára, ha azt korlátozás nélkül az A GmbH jogel?djének rendelkezésére bocsátják. Ennek ellentételezéseként el?írták, hogy ez utóbbi visel minden költséget az említett út kiszélesítésével kapcsolatban. 2006 folyamán az A GmbH megbízta a B GmbH-t, hogy vállalkozóként valósítsa meg e kiterjesztést az említett önkormányzattal kötött megállapodásnak megfelelően. Az építési munkák befejezését követ?en az útszakaszt 2006 decemberét?l kezd?d?en az A GmbH tehergépjárm?i, illetve egyéb gépjárm?vek használták.

13 A 2006. évre vonatkozó héabevallásaiban az alapügy felperese nem vette figyelembe az A GmbH által a vitatott önkormányzati út tekintetében viselt költségeket, hanem az el?zetesen felszámított adó jogcímén levonta az el?zetesen a B GmbH-tól igénybe vett szolgáltatásokat terhel? hea összegét.

14 Egy ellen?rzést követ?en az Y adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a vitatott önkormányzati út megépítésével az alapügy felperese ingyenesen végzett építési munkákat az érintett önkormányzat számára, ami az UStG 3. §?a (1b) bekezdése els? mondatának 3. pontja értelmében héaköteles, és 2012. március 1-én utólagos adómegállapítási határozatot hozott a 2006. évre vonatkozóan, amelyben a hea alapját 16%-os mérték?re növelte.

15 Mivel az alapügy felperesének panaszát határozatban elutasították, a Hessisches Finanzgericht (hesseni pénzügyi bíróság, Németország) részben helyt adott az e határozattal szemben az alapügy felperese által benyújtott keresetnek. E bíróság úgy ítélte meg, hogy nem álltak az UStG 3. §?a (1b) bekezdésének második mondatában rögzített, ahhoz szükséges feltételek, hogy a vitatott önkormányzati úton végzett építési munkák adókötelesek legyenek. Ezzel szemben e bíróság úgy ítélte meg, hogy az építési munkákhoz közvetlenül kapcsolódó ügyletek után el?zetesen felszámított héát nem kell figyelembe venni, mivel a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) ítélkezési gyakorlata értelmében az a vállalkozás, amely el?zetesen szolgáltatásokat vesz igénybe, és azokat kizárólag és közvetlenül az UStG 3. §?ának (1b) bekezdése értelmében vett ingyenes kivétélhez szándékozik felhasználni, nem jogosult az e szolgáltatásokra vonatkozó hea levonására.

16 Az alapügy felperese felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést el?terjeszt? bírósághoz a Hessisches Finanzgericht (hesseni pénzügyi bíróság) határozatával szemben.

17 A kérdést el?terjeszt? bíróság el?adja, hogy e kérelem megalapozatlan, mivel az alapügy felperese nem jogosult az alapügyben szóban forgó hea levonására. Ily módon a hea levonása kizárt, mivel a B GmbH-tól el?zetesen igénybe vett szolgáltatásokat az érintett önkormányzat számára ingyenesen teljesített értékesítéshez használták fel. Mindazonáltal e bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy a nemzeti szabályozás ezen értelmezése összeegyeztethet?e az uniós joggal.

18 Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdést illet?en ugyanis a kérdést el?terjeszt? bíróság rámutat, hogy az alapügy felperese jogot formálhatna az el?zetesen igénybe

vett szolgáltatások után felszámított h a levonására a 2015. október 22-i Sveda  t let (C-126/14, EU:C:2015:712)  s a 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments  t let (C-132/16, EU:C:2017:683)  rtelmében.

19 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és harmadik kérdést illetően e bíróság hangsúlyozza, hogy azok annak meghatározására irányulnak, hogy abban az esetben, ha az alapügy felperese levonhatn  az előzetesen felszámított h at, a levonási jog kompenzálható lenne-e egy ellenérték fejében teljesített értékesítésre vagy a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése értelmében vett, az ellenérték fejében teljesített értékesítéssel egy tekintet alá eső szolgáltatásnyújtásra vonatkozó h atartoz ssal, elsősorban annak érdekében, hogy ez utóbbi rendelkezés céljának megfelelően el lehessen kerülni az  nkorm nyzat általi ad ztatlan végső felhasználást.

20 E körülmények között a Bundesgerichtshof (szövetségi legfelsőbb bíróság)  gy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság el :

„1) Az alapügyet jellemzőkhöz hasonló körülmények között megilleti-e a valamely város megbízásából egy önkormányzati úton építési munkákat végző és az  nkorm nyzatra átruházott  t kiépítéséhez más adóalanyoktól szolgáltatásokat igénybe vevő adóalanyt e szolgáltatások tekintetében az adólevonási jog a [hatodik irányelv] 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja alapján?

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

3) A második kérdésre adandó nemleges válasz esetén: az alapügyet jellemzőkhöz hasonló olyan körülmények között, amikor az adóalany valamely város megbízásából egy önkormányzati úton építési munkákat végez, az  nkorm nyzat általi ad ztatlan végső felhasználást elkerülendő annak ellenére az ingyenes termékértékesítéssel egy tekintet alá tartozik-e a közútnak az  nkorm nyzatra a [hatodik irányelv] 5. cikkének (6) bekezdése alapján történő ingyenes átruházása, hogy az átruházás vállalkozási célokat szolgál?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

21 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy  gy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját, hogy egy adóalany jogosult egy önkormányzati útnak az  nkorm nyzat javára végzett kiszélesítésére irányuló építési munkák után előzetesen felszámított h a levonására.

22 E tekintetben előzetesen arra kell emlékeztetni, hogy a 2007. január 1-jén hatályba lépett, a közös hozz adott rt kad rendszer l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.)  gy helyezte hatályon kívül a hatodik irányelvet, hogy azt érdemben nem módosította. Ebből következik, hogy mivel a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezései lényegében azonos tartalmúak a 2006/112 irányelv rendelkezéseivel, a Bíróság utóbbi irányelvre vonatkozó ítélkezési gyakorlata alkalmazható a hatodik irányelvre is (2018. október 17-i Ryanair  t let, C-249/17, EU:C:2018:834, 14. pont).

23 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjában el irt levonási jogot illetően, e

jog a h a mechanizmusának szerves részét k pezzi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhel? előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal gyakorolható (2017. szeptember 14?i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments  t let, C?132/16, EU:C:2017:683, 25. pont, valamint az ott hivatkozott  t lkezesi gyakorlat).

24 Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevek nyseg nek keretében fizetend? vagy megfizetett h a terhe alól. A közös héarendszer ily módon valamennyi gazdasági tevek nyseg adóterhét illet?en biztosítja a semlegességet, függetlenül e tevek nysegek céljától és eredményeit?l, feltéve hogy az említett tevek nysegek főszabály szerint maguk is h ak otelesek (2017. szeptember 14?i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments  t let, C?132/16, EU:C:2017:683, 26. pont, valamint az ott hivatkozott  t lkezesi gyakorlat).

25 A hatodik írányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjából az következik, hogy amennyiben az adóalany – a beszerzéskor e min?ségében eljárva – az eszközt vagy a szolgáltatást az adóztatott tevek nysegeihez használja, jogosult az ilyen eszközre vagy az ilyen szolgáltatásra vonatkozóan fizetend? vagy megfizetett h a levonására (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 14?i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments  t let, C?132/16, EU:C:2017:683, 27. pont, valamint az ott hivatkozott  t lkezesi gyakorlat).

26 Az állandó  t lkezesi gyakorlat szerint a konkrét beszerzési ügyletnek főszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a h a levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a h a levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen. A beszerzett termékeket és az  g nybe vett szolgáltatásokat terhel? h a levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az  g nybev tel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett ad k oteles tevek nysegek  r nak alkot elm t képezik (2017. szeptember 14?i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments  t let, C?132/16, EU:C:2017:683, 28. pont, valamint az ott hivatkozott  t lkezesi gyakorlat).

27 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat az előzetes konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító utólagos értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások költségei az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai  r nak alkotóelemei. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevek nyseg nek egészével (2017. szeptember 14?i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments  t let, C?132/16, EU:C:2017:683, 29. pont, valamint az ott hivatkozott  t lkezesi gyakorlat).

28 Ebb?l következik, hogy a levonási jog fenn llasa azon értékesítési  gyletekt?l függ, amelyekhez a konkrét beszerzési ügyletek kapcsolódnak.  gy az említett jog akkor létezik, ha a h ak oteles beszerzési ügylet közvetlen és azonnali kapcsolatban áll a levonásra jogosító egy vagy több értékesítési ügylettel. Amennyiben nem ez a helyzet, meg kell vizsgálni, hogy a termékek beszerzésére vagy szolgáltatások  g nybev tel re fordított költségek az adóalany gazdasági tevek nyseg nek egészéhez kapcsolódó általános költségek részét képezik?e. A közvetlen és azonnali kapcsolat l tezes e mindkét esetben azt feltételezi, hogy az  g nybe vett szolgáltatások költségeit beépítik az egyes értékesítési ügyletek, illetve az adóalany által a gazdasági tevek nysege körében  rt kes t tt termékek vagy nyújtott szolgáltatások  r ba (2009. október 29?i SKF? t let, C?29/08, EU:C:2009:665, 60. pont).

29 Annak meghatározása céljából tehát, hogy  gy kell?e értelmezni a hatodik írányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját, hogy az alapügy felperes hez hasonló jogalany vonatkozásában el kell ismerni a vitatott önkormányzati  t k sz les t si munkáinak elvégzése tekintetében előzetesen

felszámított héa levonásához való jogot, azt kell megvizsgálni, hogy van-e közvetlen és azonnali kapcsolat az e kiszélesítésre irányuló építési munkák és az utólagosan általa teljesített adózott ügylet vagy gazdasági tevékenysége között.

30 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a közvetlen kapcsolat követelményének alkalmazása keretében, ami az adóhatóságok és a nemzeti bíróságok feladata, ez utóbbiaknak figyelembe kell venniük az összes olyan körülményt, amelyek között az érintett ügyleteket lebonyolítják, és csak azon ügyleteket kell figyelembe venniük, amelyek objektíve kapcsolódnak az adóalany adóköteles tevékenységéhez. Az ilyen kapcsolat fennállását ezért a szóban forgó ügylet objektív tartalmára tekintettel kell megítélni (2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Márpedig – egyfelől – az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatból az tnik ki, hogy a mészkfejt? üzemeltetése a vitatott önkormányzati út kiszélesítésre irányuló építési munkák nélkül sem gyakorlati, sem jogi szempontból nem lett volna lehetséges. Az említett út kiszélesítése tette ugyanis lehetővé, hogy ez az út alkalmas legyen a kfejt? miatt keletkezett tehergépjárm?forgalomra, és az e kfejt? üzemeltetését a vitatott önkormányzati út igénybevételével engedélyez? 2001. február 16-i határozat 2005-ben történ? módosítása értelmében az említett kfejt? üzemeltetési engedélye lejárt volna, ha a kiszélesítési munkákat nem fejezik be 2006. december 31. el?tt.

32 Ebből az következik, hogy a vitatott önkormányzati út kiszélesítésére irányuló építési munkák nélkülözhetetlenek voltak ahhoz, hogy megvalósulhasson a mészkfejt? üzemeltetésének terve, és ezen építési munkák hiányában az alapügy felperese nem gyakorolhatta volna gazdasági tevékenységét.

33 Másfelől, a kérdést elterjeszt? bíróság kiemelte, hogy a vitatott önkormányzati út kiszélesítésére irányuló építési munkákhoz kapcsolódó, elzeteresen igénybe vett szolgáltatások költsége az alapügy felperese által utólag teljesített ügyletek költségelemeinek részét alkotta.

34 E körülmények alkalmasak annak bizonyítására, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat van a vitatott önkormányzati út kiszélesítésére irányuló építési munkák és a mészkfejt? üzemeltetéséhez kapcsolódó gazdasági tevékenység összessége között.

35 E következtetést az a körülmény sem teszi vitathatóvá, hogy ezt az önkormányzati utat a nyilvánosság ingyen használhatja.

36 A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében, ha az adóalany által beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az elzeteresen felszámított adó levonására. E két esetben megszakad ugyanis a beszerzési kiadások és az adóalany által ezt követően megvalósított gazdasági tevékenységek közötti közvetlen és azonnali kapcsolat (2015. október 22-i Sveda ítélet, C-126/14, EU:C:2015:712, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Mindazonáltal közömbös az a körülmény, hogy a vitatott önkormányzati utat a nyilvánosság ingyenesen használhatja. A Bíróság rendelkezésére álló iratokból ugyanis az tnik ki, hogy ezen út kiszélesítésének építési munkáit nem az érintett önkormányzat szükségleteinek okán vagy a nyilvános forgalom miatt végezték el, hanem annak érdekében, hogy a vitatott önkormányzati út alkalmas legyen a mészkfejt?nek az alapügy felperese általi üzemeltetése okán keltett tehergépjárm? forgalomra. Mindenesetre az alapügy felperese által a vitatott önkormányzati út kiszélesítésével kapcsolatban viselt költségek, amint az a jelen ítélet 34. pontjából következik, az

adóalanyként végzett gazdasági tevékenységéhez köthetők, ily módon a kérdést elterjesztő bíróság általi vizsgálat fenntartása mellett e költségek nem adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységekre vonatkoznak.

38 Végül a levonáshoz való jog terjedelmét illetően a kérdést elterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy a vitatott önkormányzati út kiszélesítésének építési munkái a mézsköfektnek az alapügy felperese általi üzemeltetéséhez szükséges mértékre korlátozódtak-e, vagy sem. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis, ha ezen út kiszélesítésének építési munkái az ehhez szükséges mértékre korlátozódtak, az ezen építési munkák vonatkozásában felmerült összes költséggel kapcsolatban el kell ismerni a levonáshoz való jogot. Ezzel szemben, ha az említett építési munkák túllépték az e köfekt üzemeltetésének biztosításához szükséges mértéket, akkor az említett munkák és az alapügy felperesének gazdasági tevékenysége közötti közvetlen és azonnali kapcsolat részben megszakad, ezért a levonáshoz való jogot csak a vitatott önkormányzati út kiszélesítésére irányuló építési munkák vonatkozásában felmerült költségek azon részét terhelhet elzetesen felszámított héa tekintetében kell elismerni, amely objektív módon szükséges volt ahhoz, hogy lehetővé váljon az alapügy felperese gazdasági tevékenységének gyakorlása (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 37–39. pont).

39 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy adóalany akkor jogosult egy, az általa gazdasági tevékenységének keretében használt, illetve a nyilvánosság által használt önkormányzati út kiszélesítésére irányuló, az önkormányzat javára elvégzett építési munkákat terhelhet elzetesen felszámított héa levonására, ha e kiszélesítésre irányuló építési munkák nem haladták meg az említett adóalany gazdasági tevékenysége végzésének lehetővé tételéhez szükséges mértéket, és ha ezen építési munkák költségét tartalmazta az ugyanezen adóalany által elzetesen teljesített ügyletek ára.

A második kérdésről

40 Második kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy abban az esetben, ha az első kérdésre igenlő választ kell adni, úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelvet, hogy egy köfekt üzemeltetésére vonatkozó, valamely tagállam közigazgatási szerve által kibocsátott engedély az azon adóalany által kapott ellenértéknek minősül, aki pénzbeli ellenérték nélkül végezte el egy önkormányzati út kiszélesítésének építési munkáit, és ily módon ezen építési munkák az ezen irányelv értelmében vett, ellenérték fejében teljesített ügyletnek minősülnek.

41 A kérdést elterjesztő bíróság kiemelte, hogy az uniós jog tekintetében nem bizonyos, hogy az alapügy felperese ellenérték fejében végzett termékértékesítést az érintett önkormányzat javára. Mindazonáltal a tekintetben is kétségei vannak, hogy a vitatott önkormányzati út kiszélesítésének építési munkái ingyenes átruházásnak minősíthetők-e. Ezért a bíróság eladja, hogy a megyei közigazgatási szerv által kibocsátott, a mézsköfekt üzemeltetésére vonatkozó engedély ezen építési munkák ellenértékének minősülhet, ily módon az említett építési munkákat ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak kellene minősíteni, amelyek jogot biztosítanak a levonáshoz, de ugyanakkor az említett önkormányzati út kiszélesítésének építési munkáira vonatkozó héafizetési kötelezettséget is maguk után vonják.

42 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében a héa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

43 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ezenfelül az következik, hogy egy ügylet ellenérték

fejében teljesített ügyletként való minősítése kizárólag a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállásától függ. Ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony van, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (2019. július 3-ai UniCredit Leasing ítélet, C-242/18, EU:C:2019:558, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 A Bíróság azt is megállapította, hogy egy termékértékesítés ellenértéke állhat szolgáltatásnyújtásból, és a hatodik irányelv 11A. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében képezheti annak adóalapját, feltéve azonban, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás között, és hogy az utóbbi értéke készpénzben kifejezhető. Ugyanez vonatkozik arra az esetre, amikor terméket értékesítenek valamely szolgáltatásnyújtás ellenében, amennyiben teljesülnek ugyanezek a feltételek (lásd ebben az értelemben: 2013. szeptember 26-ai Serebryannay vek ítélet, C-283/12, EU:C:2013:599, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Végül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy azon csereszerződések, amelyekben az ellenértéket *per definitionem* természetben fizetik meg, és azon ügyletek, amelyekben az ellenértéket készpénzben fizetik meg, gazdasági és kereskedelmi szempontból két azonos helyzetet jelentenek (2013. szeptember 26-ai Serebryannay vek ítélet, C-283/12, EU:C:2013:599, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Először is azt kell megállapítani, hogy az érintett önkormányzat és az alapügy felperese között jogviszony áll fenn. Ennek megfelelően a vitatott önkormányzati út járhatóvá tételére vonatkozó megállapodásban egyfelől ezen önkormányzat kötelezettséget vállalt arra, hogy megtervezi és kivitelezzi ezen út kiszélesítését, és korlátozások nélkül az alapügy felperesének rendelkezésére bocsátja a kiszélesített utat a mészkőfejtő esetleges fejlesztése esetén, másfelől pedig az alapügy felperese vállalt kötelezettséget arra, hogy viseli az e kiszélesítéssel kapcsolatos valamennyi költséget, a megállapodás ugyanakkor nem írt elő fizetési kötelezettséget az önkormányzattal szemben.

47 Egy ilyen megállapodás azonban nem képezheti azt a jogi keretet, amelyen belül a szolgáltatások kölcsönös nyújtására, nevezetesen az önkormányzati út kiszélesítésére, illetve a mészkőfejtő üzemeltetési engedélyének kibocsátására sor került.

48 Először is, szervezeti szempontból ugyanis az alapügyben szóban forgó építési munkákat egy önkormányzathoz tartozó úton végezték, míg a mészkőfejtő üzemeltetési engedélyét a megyei közigazgatási szerv adta ki.

49 Másodsorban, az e kőfejtő üzemeltetési engedélyének kibocsátására vonatkozó határozat a megyei közigazgatási szerv 2001. február 16-ai egyoldalú határozata. Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy valamely hatóság egyoldalú cselekménye fősabály szerint nem hoz létre olyan jogviszonyt, amelyek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtására kerülhet sor (2017. május 11-ai Posnania Investment ítélet, C-36/16, EU:C:2017:361, 31–35. pont).

50 Harmadsorban, az nem vitatott, hogy a vitatott önkormányzati út kiszélesítési munkái fejében semmiféle pénzbeli ellenérték fizetésére nem került sor.

51 Nem vitatott, hogy a Bíróság megállapította, hogy valamely termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenértéke pénzbeli vagy természetbeni lehet. Mindazonáltal, mivel a megyei közigazgatási szervnek a mészkőbánya üzemeltetését engedélyező határozata értelmében ez az

engedély lejár, ha az önkormányzati út kiszélesítésének építési munkái nem fejeződnek be 2006. december 31. előtt, ezen építési munkák nem a kifizető üzemeltetési jogának ellenértékét képezik, hanem a jog gyakorlásának elengedhetetlen feltételét.

52 E tényezőkre figyelemmel nem állapítható meg közvetlen kapcsolat a vitatott önkormányzati út kiszélesítésének építési munkái az érintett önkormányzat javára történő elvégzése és a kifizető üzemeltetési engedélyének az alapügy felperese számára történő kiadása között, mivel ezen engedély nem minősíthető az ezen út kiszélesítésére irányuló építési munkák ellenértékének.

53 Másodsorban hangsúlyozni kell, hogy a 2017. szeptember 14-én Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítéletben (C-132/16, EU:C:2017:683) a Bíróság abban az esetben már elismerte egy adóalany azon szolgáltatásnyújtás után elzetesen felszámított hűa levonásához való jogát, amelynek lényege egy harmadik személy tulajdonában álló ingatlan építése vagy felújítása volt, ha ezeket a szolgáltatásokat ezen adóalany, illetve a harmadik személy gazdasági tevékenységei keretében használta fel, még akkor is, ha az említett harmadik személy ingyenesen jutott az említett szolgáltatások eredményéhez.

54 A fenti megfontolások összességére figyelemmel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelvet, és különösen annak 2. cikke (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy egy kifizető üzemeltetésére vonatkozó, valamely tagállam közigazgatási szerve által kibocsátott engedély nem minősül az azon adóalany által kapott ellenértéknek, aki pénzbeli ellenérték nélkül végezte el egy önkormányzathoz tartozó út kiszélesítésének építési munkáit, és ily módon ezen építési munkák nem minősülnek az ezen irányelv értelmében vett, ellenérték fejében teljesített ügyletnek.

A harmadik kérdés?

55 Harmadik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdését, hogy egy, a nyilvánosság által használható önkormányzati útnak az út kiszélesítésére irányuló, egy adóalany által valamely önkormányzat javára ingyenesen végzett építési munkák olyan ügyletnek minősülnek, amelyet az e rendelkezés értelmében vett, ellenérték fejében végzett termékértékesítésnek kell tekinteni.

56 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy ami a nemzeti jogrend rendelkezéseinek értelmezését illeti, a Bíróságnak a szabály szerint az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt minősítésre kell hagyatkoznia. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel valamely tagállam belső jogának értelmezésére (2011. március 17-én Naftiliaki Etaireia Thasou és Amaltheia I Naftiki Etaireia ítélet, C-128/10 és C-129/10, EU:C:2011:163, 40. pont).

57 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az tűnik ki, hogy a kérdést elterjesztő bíróság harmadik kérdését arra az elfeltevésre alapítja, miszerint – az UStG 3. §-ának (4) bekezdése értelmében – a vitatott önkormányzati út kiszélesítésének építési munkái építési munkák átadásának minősülnek az érintett önkormányzat javára, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság ily módon kívánja kiaknázni a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdésében elírt azon lehetőséget, hogy bizonyos építési munkák átadását termékértékesítésnek lehet tekinteni.

58 Nem a Bíróság feladata, hogy megcáfolja ezt az elfeltevést. Mindazonáltal, mivel – egyfelől – az alapügy felperese arra hivatkozik, hogy a vitatott önkormányzati út kiszélesítésére irányuló építési munkák megvalósításával szolgáltatásnyújtást végzett, ily módon a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése nem alkalmazható, illetve – másfelől – a hatodik irányelvnek a

termékértékesítésekre vonatkozó 5. cikke (6) bekezdése és a szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó 6. cikke (2) bekezdése megfogalmazása jelentős eltéréseket mutat, a kérdést elterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy ezen út kiszélesítésének építési munkái a német jog értelmében építési munkák átadásának minősülnek-e.

59 A hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdését illetően emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés célja az, hogy egyenlő elbánást biztosítsanak mind a terméket a vállalkozásából személyes vagy alkalmazottai szükségleteire kivonó adóalany, mind az ugyanilyen jellegű terméket vagy szolgáltatást beszerző végső fogyasztó számára (2017. május 11-ii Posnania Investment ítélet, C-36/16, EU:C:2017:361, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ily módon a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének első mondatában említett kivétek adóztatása az adómentes végső fogyasztási helyzetek elkerülésére irányul (2010. szeptember 30-ii EMI Group ítélet, C-581/08, EU:C:2010:559, 18. pont).

60 Ennek érdekében az említett rendelkezés egyes ügyleteket, amelyek esetében az adóalany nem kap tényleges ellenszolgáltatást, ellenérték fejében teljesített héaköteles termékértékesítéseknek minősít (2014. július 17-ii BCR Leasing IFN ítélet, C-438/13, EU:C:2014:2093, 23. pont).

61 Pontosabban, a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősíti azt, 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 (2017. május 11-ii Posnania Investment ítélet, C-36/16, EU:C:2017:361, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ugyanakkor e rendelkezés nem minősíti ellenérték fejében történő termékértékesítésnek a termékminták vagy kis értékű ajándékok üzleti céllal történő átadását.

62 Azt is meg kell állapítani, hogy az első és a második kérdésre adott válaszokból az következik, hogy a hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az alapügy körülményeihez hasonló körülmények között egy önkormányzati út kiszélesítésére irányuló építési munkák jogot biztosíthatnak az adólevonásra, és ingyenes átruházásnak minősíthetők oly módon, hogy az ezen irányelv 5. cikkének (6) bekezdésében előírt bizonyos alkalmazási feltételek teljesülnek.

63 Ezenfelül ezen út kiszélesítésének építési munkái nem minősülnek az e rendelkezés értelmében vett kis értékű ajándékoknak vagy termékmintáknak.

64 Végül, mivel az építési munkákat átadták az érintett önkormányzatnak, nem vitatott, hogy kizárt a vállalkozás személyes vagy alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére irányuló felhasználás tényállása, mint ahogyan a terméknek a vállalkozástól idegen célra történő felhasználása is, mivel ezen építési munkákat az alapügy felperese szükségleteinek kielégítése céljából végezték el. A hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének alkalmazásával mindazonáltal nem ellentétes e körülmény. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis magának a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdése első mondatának megfogalmazásából is az következik, hogy e rendelkezés ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősíti, következésképpen a hÉa hatálya alá rendeli egy ingyenesen átruházott eszköznek az adóalany általi kivonását a saját vállalkozásából, amennyiben ezen eszköz jogot biztosított az előzetesen felszámított hÉa levonására, anélkül, hogy fősabály szerint meghatározó lenne, hogy ez az átruházás a vállalkozás szükségleteinek kielégítése céljából történt-e, vagy sem (1999. április 27-ii Kuwait Petroleum ítélet, C-48/97, EU:C:1999:203, 22. pont).

65 Hasonlóképpen, a kérdést elterjesztő bíróság által említett azon körülmény, hogy a vitatott önkormányzati utat az önkormányzat nem magáncélokra használja, hanem az ingyenesen nyitva

áll a nyilvános forgalom számára, f?szabály szerint nem ellentétes a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének alkalmazásával. E rendelkezés értelmében ugyanis valamely eszköz ilyen célú használatra történ? kivonása mindenesetre az adóalany – a jelen esetben az alapügy felperese – és nem egy harmadik személy – nevezetesen az érintett önkormányzat – általi kivonásra és használatra vonatkozik. Márpedig ezen út kiszélesítésének építési munkáira az alapügy felperese szükségleteinek kielégítése céljából került sor, és ezen építési munkák eredményét, vagyis az arra alkalmassá tett utat, hogy az elviselje a mészk?bánya üzemeltetéséb?l ered? tehergépjárm??forgalmat, els?sorban saját szükségleteinek kielégítésére használja.

66 Mindazonáltal, mivel a vitatott önkormányzati út kiszélesítésére irányuló, az alapügy felperese által ingyenesen végzett építési munkáknak az érintett önkormányzat számára történ? átadását terhel? héa felszámításának hiánya nem vezethetett adózatlan végs? felhasználáshoz vagy az egyenl? bánásmód elvének megsértéséhez, az ilyen építési munkák nem min?sülnek olyan ügyletnek, amelyeket a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése értelmében vett, ellenérték fejében történ? termékértékesítésnek kell tekinteni.

67 Ugyanis, még ha a vitatott önkormányzati út nyitva is áll a nyilvános forgalom el?tt, figyelembe kell venni ezen út tényleges végs? felhasználását. Márpedig az els? kérdésre adott válaszból az következik, hogy – a kérdést el?terjeszt? bíróság általi vizsgálat fenntartása mellett – egyfel?l ezen út kiszélesítésének építési munkái az alapügy felperese számára hasznosak, valamint közvetlen és azonnali kapcsolatot hoznak létre gazdasági tevékenységének összességével, amely tevékenység adózott ügyleteket keletkeztet, másfel?l pedig az el?zetesen igénybe vett és az említett út kiszélesítésének építési munkáihoz kapcsolódó szolgáltatások költsége az alapügy felperese által utólag teljesített ügyletek költségelemeinek részét alkotja.

68 A fenti megfontolásokra figyelemmel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy egy, a nyilvánosság számára nyitva álló, de gazdasági tevékenysége keretében az e munkákat ingyenesen elvégz? adóalany és a nyilvánosság által használt önkormányzati út kiszélesítésének az önkormányzat javára végzett építési munkái nem min?sülnek olyan ügyletnek, amelyet az e rendelkezés értelmében vett, ellenérték fejében történ? termékértékesítésnek kell tekinteni.

A költségekr?

69 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17? i 77/388/EGK tanácsi irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy adóalany akkor jogosult egy, az általa gazdasági tevékenységének keretében használt, illetve a nyilvánosság által használt önkormányzati út kiszélesítésére irányuló, az önkormányzat javára elvégzett építési munkákat terhel? el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adó levonására, ha e kiszélesítésre irányuló építési munkák nem haladták meg az említett adóalany gazdasági tevékenysége végzésének lehetővé tételéhez szükséges mértéket, és ha ezen építési munkák költségét tartalmazta az ugyanezen adóalany által utólag teljesített ügyletek ára.**

2) **A 77/388 hatodik irányelvet, és különösen annak 2. cikke (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy egy k?fejt? üzemeltetésére vonatkozó, valamely tagállam közigazgatási szerve által kibocsátott engedély nem min?sül az azon adóalany által kapott ellenértéknek,**

aki pénzbeli ellenérték nélkül végezte el egy önkormányzathoz tartozó út kiszélesítésének építési munkáit, és ily módon ezen építési munkák nem minősülnek az ezen irányelv értelmében vett, ellenérték fejében teljesített ügyletnek.

3) A 77/388 hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy egy, a nyilvánosság számára nyitva álló, de gazdasági tevékenysége keretében az e munkákat ingyenesen elvégző adóalany és a nyilvánosság által használt önkormányzati út kiszélesítésének az önkormányzat javára végzett építési munkái nem minősülnek olyan ügyletnek, amelyet az e rendelkezés értelmében vett, ellenérték fejében történő termékértékesítésnek kell tekinteni.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.