JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2015. április 22.[1]

C-126/14. sz. ügy

UAB „Sveda”
kontra
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas [Litvánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok — Hozzáadottérték-adó — A 2006/112/EK irányelv 168. cikke — A megfizetett adó levonása tárgyi eszközök beszerzése és előállítása tekintetében — Adóköteles tevékenység céljára történő elsődleges felhasználás — Nem adóköteles tevékenység céljára történő másodlagos felhasználás”

I – **Bevezetés**

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem egy balti mitológiai élményösvény héavonatkozásait érinti. Egy litván vállalkozás térítésmentesen bocsátja ezt az ösvényt a látogatók rendelkezésére. Az adóhatóság ezért megtagadta a vállalkozástól az ösvény kialakításának költségeire vonatkozó adólevonást. A vállalkozás úgy véli, hogy jogtalanul, mivel végső soron a látogatók fizetnek, jóllehet nem magának az ösvénynek a használatáért, hanem a vendéglátásért, az ajándéktárgyakért és a vállalkozás által nyújtott egyéb szolgáltatásokért.

2. Az, hogy az alapjogvitában kinek van igaza, attól függ, hogy hogyan kell a beszerzési és értékesítési ügyletek közötti közvetlen és azonnali kapcsolatot meghatározni, amely az adólevonásra vonatkozó ítélkezési gyakorlat szerint dől el. Jóllehet e kapcsolat absztrakt feltételei már tisztázottak. E feltételek konkrét alkalmazása azonban olykor – ahogy a jelen ügyben is – még tisztázást igényel.

II – **Jogi háttér**

3. Az alapjogvitában érintett időszakra vonatkozóan a héát az Unióban a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv[2] (a továbbiakban: héairányelv) szabályozza.

1 — Eredeti nyelv: német.
2 — HL L 347., 1. o.

4. A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése az „adóalanyt” olyan személyként határozza meg, „aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”. A rendelkezés második albekezdése szerint:

„»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

5. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja szerint az olyan „termékértékesítést”, illetve „szolgáltatásnyújtást” adóztatják, amelyet „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet [...] ellenszolgáltatás fejében [teljesít]”.

6. A héairányelv 26. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülnek a következő ügyletek:

a) a vállalkozás vagyonát képező termék használata, felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen termékek héája teljesen vagy részben levonható volt;

[…]”

7. A héairányelv 168. cikke az adóalany adólevonási jogát a következőképpen szabályozza:

„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 héát;

[…]”

8. Ez a rendelkezés megfelel a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv[3] 2006. december 31-ig hatályos 17. cikke (2) bekezdésének. A Bíróság erre vonatkozó ítélkezési gyakorlatát a jelen ügyben szintén figyelembe kell venni.

9. Végül az adólevonás korrekciójára vonatkozóan a héairányelv 187. cikke a következőket írja elő:

„(1) A tárgyi eszközök esetében a korrekció ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azt az évet is, amelyben a termékeket beszerezték vagy előállították.

[…]

(2) Az éves korrekció a tárgyi eszközöket terhelő héának csak egyötöd részére [...] vonatkozik.

Az első albekezdésben említett korrekciót az adólevonási jog következő években bekövetkező, ahhoz az évhez viszonyított változásainak figyelembevételével kell elvégezni, amelyben a terméket beszerezték, előállították vagy adott esetben első alkalommal használatba vették.”

3 — HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

10. A litván jog a héairányelv említett előírásainak megfelelő rendelkezéseket tartalmaz.

III – **Az alapjogvita**

11. Az alapjogvita felperese a Sveda UAB társaság (a továbbiakban: Sveda). A jogvita tárgya a Sveda adólevonási joga.

12. 2012-ben a Sveda egy úgynevezett balti mitológiai rekreációs és felfedezőösvényt (a továbbiakban: rekreációs ösvény) létesített. Ehhez ösvényeket, lépcsőket, megfigyelőállásokat, tűzrakó helyeket, információs állomást, valamint autóparkolókat alakított ki.

13. Az e rekreációs ösvény létrehozásával kapcsolatos munkákra a Sveda által a Mezőgazdasági Minisztérium mellett működő Nemzeti Kifizető Hatósággal (a továbbiakban: Nemzeti Kifizető Hatóság) kötött szerződésből eredő kötelezettségek alapján került sor. Eszerint a Svedának térítésmentes hozzáférést kell biztosítania a nyilvánosság számára a rekreációs ösvényhez. A szerződés szerint az ösvény kialakítási költségeinek legfeljebb 90%-át „támogatásként” megtérítik a Sveda számára.

14. A kérdést előterjesztő bíróság megállapításai szerint a Sveda szándéka arra irányul, hogy a jövőben a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett önálló gazdasági tevékenységet végezzen a turizmus területén. Ennek során célja, hogy a rekreációs ösvény látogatói számára díjköteles szolgáltatásokat – mint például élelmiszer- vagy ajándéktárgy-értékesítést – végezzen.

15. A Sveda a héabevallásában érvényesítette azt a héát, amelyet a rekreációs ösvény kialakításával kapcsolatos munkák keretében a termékek beszerzése és a szolgáltatások igénybevétele után megfizetett. A litván adóhatóság megtagadta azonban e megfizetett héaösszegek visszatérítését, mivel nem igazolt, hogy a Sveda által igénybe vett szolgáltatások a héa hatálya alá tartozó tevékenység céljára szolgálnak.

IV – **A Bíróság előtti eljárás**

16. A jogvitában jelenleg eljáró Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) 2014. március 17-én az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése alapján a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 168. cikkét, hogy az feljogosítja az adóalanyt a szóban forgó ügyben szereplőkhöz hasonló, olyan gazdasági célokra szánt tárgyi eszközök előállítása vagy beszerzése után fizetett héa levonására, amelyeket közvetlenül a nyilvánosság általi térítésmentes igénybevételre szántak, de amelyek olyan eszközöknek tekinthetők, amelyek célja a nyilvánosság olyan helyre vonzása, ahol az adóalany gazdasági tevékenység végzése közben termékértékesítést és/vagy szolgáltatásnyújtást tervez?

17. A Bíróság előtti eljárásban a Litván Köztársaság, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága, valamint az Európai Bizottság 2014 júliusában írásbeli észrevételeket terjesztett elő, és részt vett a 2015. február 4-i tárgyaláson.

V – **A jogkérdésről**

18. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével azt kívánja megtudni, hogy az adóalany az alapjogvitában fennállóhoz hasonló helyzetben jogosult-e a héairányelv 168. cikke szerinti adólevonásra.

19. E rendelkezés szerint az „adóalany” a beszerzési ügyletei tekintetében adólevonásra jogosult, amennyiben ezeket „adóköteles tevékenységéhez használja fel”.

A – *A tárgyi eszközök bevonása a vállalkozási vagyon körébe*

20. A Litván Köztársaság a jelen ügyben már azért kizártnak tartja az adólevonási jogot, mivel a Sveda főszabály szerint adóalany ugyan, de a rekreációs ösvény kialakítása során nem adóalanyként járt el.

21. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a beszerzett termékre vonatkozó adólevonási jog valóban azt feltételezi, hogy az adóalany a termék beszerzése során e minőségében jár el, azaz a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében a gazdasági tevékenysége érdekében – legalábbis részben ennek érdekében – jár el.[4] Ugyanez vonatkozik valamely terméknek az adóalany általi előállítására.[5]

22. E feltétel esetében végső soron arról van szó, hogy az eszközt teljes egészében vagy részben be kell vonni az adóalany vállalkozási vagyonába ahhoz, hogy az eszköz beszerzésére vagy előállítására vonatkozó adólevonás ne legyen eleve kizárt.[6] Azt, hogy ez a helyzet áll-e fenn, az ítélkezési gyakorlat szerint az ügy valamennyi adatára figyelemmel kell értékelni, amelyek közé tartozik az érintett eszköz jellege, valamint a megszerzése és az adóalany gazdasági tevékenysége céljából történő felhasználása között eltelt idő.[7]

23. A Litván Köztársaság ezen az alapon megkérdőjelezi a kérdést előterjesztő bíróság által már megtett azon megállapítást, miszerint a szóban forgó tárgyi eszközök a Sveda vállalkozási vagyonához tartoznak. A Sveda ugyanis a Nemzeti Kifizető Hatósággal kötött szerződés szerint köteles a rekreációs ösvényt térítésmentesen a nyilvánosság rendelkezésére bocsátani, és azt csak később használhatja gazdasági tevékenység céljára. Következésképpen a Sveda először nem adóalanyként járt el.

24. A Bíróság azonban többször megállapította, hogy a gazdasági tevékenységéhez eszközöket a héirányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerint megszerző személy adóalany minőségében jár el még akkor is, ha az eszközt nem azonnal használja fel a gazdasági tevékenység céljára.[8]

25. Következésképpen a Sveda a kérdést előterjesztő bíróság téves jogalkalmazástól mentes megállapításai szerint a tárgyi eszközök beszerzése és előállítása során adóalany minőségében járt el, és így ezeket a tárgyi eszközöket bevonta a vállalkozási vagyon körébe.

B – *Adóköteles tevékenység céljára történő felhasználás*

26. Ahhoz azonban, hogy a Svedát adólevonási jog illesse meg, a tárgyi eszközöknek nemcsak a Sveda vállalkozási vagyonához kell tartozniuk, tehát nemcsak általában a Sveda gazdasági tevékenységének céljára kell szolgálniuk, hanem ezenkívül azokat a héairányelv 168. cikke szerint a Sveda *adóköteles* tevékenységéhez kell felhasználni.

4 — Lásd: Lennartz-ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315, 15. pont); Bakcsi-ítélet (C-415/98, EU:C:2001:136, 29. pont); Eon Aset Menidjmunt ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 57. és 58. pont); Klub-ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163, 39. és 40. pont).

5 — Lásd ezzel kapcsolatban: az X-ügyre vonatkozó indítványom (C-334/10, EU:C:2012:108, 25. pont), valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

6 — Lásd ebben az értelemben: Bakcsi-ítélet (C-415/98, EU:C:2001:136, 28. és 29. pont); Eon Aset Menidjmunt ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 56–59. pont), lásd még: a héairányelv 168a. cikke.

7 — Lennartz-ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315, 21. pont); Bakcsi-ítélet (C-415/98, EU:C:2001:136, 29. pont); Eon Aset Menidjmunt ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 58. pont); Klub-ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163, 39. és 40. pont).

8 — Lennartz-ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315, 14. pont); Klub-ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163, 44. pont); Gran Via Moineşti ítélet (C-257/11, EU:C:2012:759, 25. pont).

27. Az eszközök e tényleges vagy szándékolt felhasználása határozza meg ugyanis a levonás mértékét.[9] E tekintetben rendszerint a *szándékolt* felhasználás a meghatározó, mivel a héairányelv 63. és 167. cikke szerint az adólevonási jog főszabály szerint abban az időpontban keletkezik, amelyben az adóalany a terméket vagy a szolgáltatást átveszi, tehát rendszerint azelőtt, hogy ő maga értékesítési ügyletet végez.[10]

28. Az alapjogvitában a Sveda által beszerzett, illetve előállított tárgyi eszközök szándékolt felhasználását már megállapították.

29. Egyrészt a rekreációs ösvényt térítésmentesen kell a nyilvánosság rendelkezésére bocsátani. Ez az esemény nem adóköteles. Nem következik adókötelezettség a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjából, mivel a Sveda nem kér térítést a látogatóktól. Nem következik adókötelezettség a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontjából sem, mivel a tárgyi eszközöket nem használják az e rendelkezés értelmében vett vállalkozásidegen célokra. A vállalkozásidegen célokra történő felhasználás ugyanis mindenképpen kizárt akkor, ha valamely tárgyi eszköz használatát az adóalany gazdasági tevékenységébe kell sorolni.[11] A kérdést előterjesztő bíróság azonban már megállapította, hogy a Sveda a rekreációs ösvény kialakítása során a gazdasági tevékenysége keretében járt el.[12]

30. Másrészt azonban a rekreációs ösvénynek a látogatók figyelmének felkeltését is kell szolgálnia annak érdekében, hogy a Sveda ott termékeket és szolgáltatásokat kínálhasson számukra. Ezek az események a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja szerint adókötelesek.

31. Ezáltal a tárgyi eszközök beszerzése, illetve előállítása két különböző célt szolgál. Előtérben áll a rekreációs ösvénynek a nyilvánosság számára történő térítésmentes rendelkezésre bocsátása (elsődleges felhasználás), amely a héairányelv 168. cikke szerint nem biztosít adólevonási jogot. E mögött áll azonban a rekreációs ösvény eszközként való felhasználása annak érdekében, hogy a látogatók számára adóköteles szolgáltatásokat nyújtsanak (másodlagos felhasználás), amelyből adólevonási jog következne. E két cél közül melyik a meghatározó a héairányelv 168. cikke keretében?

32. A BLP Group ítéletben a Bíróság általánosságban azt állapította meg e kérdéssel kapcsolatban, hogy a megszerzett termékeknek és kapott szolgáltatásoknak az adóköteles ügyletekkel fennálló közvetlen és azonnali kapcsolata szükséges, és e tekintetben az adóalany által követett „végső” cél nem releváns.[13] A Bíróság ezért megtagadta az adólevonást egy olyan helyzetben, amelyben az adóalany számára társasági részesedések adómentes értékesítésével összefüggésben nyújtottak szolgáltatásokat, jóllehet ez az értékesítés eszköz volt ahhoz, hogy lehetővé tegyék az adóalany adóköteles tevékenységét. A Bíróság itt tehát különbséget tett a beszerzési ügylet kizárólagosan irányadó elsődleges és pusztán másodlagos felhasználása között.

9 — Lásd többek között: Lennartz-ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315, 15. pont); X-ítélet (C-334/10, EU:C:2012:473, 17. pont); FIRIN-ítélet (C-107/13, EU:C:2014:151, 49. pont).

10 — Lásd: Klub-ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163, 36. pont); lásd még: az X-ügyre vonatkozó indítványom (C-334/10, EU:C:2012:108, 81. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

11 — Lásd ebben az értelemben: BCR Leasing IFN ítélet (C-438/13, EU:C:2014:2093, 26. pont); lásd ezen túlmutatóan: Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélet (C-515/07, EU:C:2009:88, 38. pont); Gemeente ’s-Hertogenbosch ítélet (C-92/13, EU:C:2014:2188, 25. pont).

12 — Lásd: a fenti 23–25. pont.

13 — BLP Group ítélet (C-4/94, EU:C:1995:107, 19. pont), ugyanígy legutóbb: Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 38. pont).

33. Mindazonáltal a Bíróság továbbfejlesztette az ítélkezési gyakorlatát. Jóllehet a héirányelv 168. cikkének alkalmazásához továbbra is meg kell állapítani a konkrét beszerzési ügyletnek a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel fennálló közvetlen és azonnali kapcsolatát.[14] Ilyen kapcsolat azonban az adóalany gazdasági tevékenységének egészével is fennállhat, amennyiben a beszerzési ügyletek költségei az adóalany általános költségeinek részét képezik, és ezáltal az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei.[15]

34. A közvetlen és azonnali kapcsolat szempontjából az újabb ítélkezési gyakorlat szerint mindig az a meghatározó, hogy a beszerzési ügyletek költségeit beépítik az adóalany egyes értékesítési ügyleteinek, illetve összes értékesítési ügyletének árába.[16] Ez attól függetlenül érvényes, hogy a termékek vagy szolgáltatások adóalany általi felhasználásáról van-e szó.[17]

35. Az adólevonási jog a jelen ügyben tehát akkor áll fenn, ha a rekreációs ösvény tárgyi eszközei beszerzésének, illetve előállításának költségeit az ítélkezési gyakorlat értelmében beépítik a héairányelv szerint adóköteles értékesítési ügyletek árába.

36. Az alapjogvitában fennálló helyzetben ebből a szempontból különböző értékesítési ügyletek jönnek tekintetbe. Ezek lehetnek egyrészt azok az adóköteles szolgáltatások, amelyeket a Sveda a látogatók számára nyújtani kíván, és amelyek az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgyát képezik (erről a lenti 2. pont). Másrészt azonban magának a rekreációs ösvénynek a kialakítása is lehetne a releváns adóköteles értékesítési ügylet. Ezt a lehetőséget a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban nem vette tekintetbe. Ezt azonban elsőként kell vizsgálni, mivel ennek következtében az előzetes döntéshozatalra előterjesztett konkrét kérdés megválaszolása az alapjogvita szempontjából irreleváns lehetne (erről az alábbi 1. pont).

1. A rekreációs ösvény kialakítása mint adóköteles értékesítési ügylet

37. Az alapjogvitában – a konkrét előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó választól függetlenül – igenlő választ lehetne adni az adólevonási jogra, ha már a rekreációs ösvény Sveda általi kialakítása adóköteles értékesítési ügyletnek minősülne. A rekreációs ösvény kialakítása esetében ugyanis a Nemzeti Kifizető Hatósággal szembeni, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásról lehetne szó, amely a héairányelv 2. cikkének a) vagy c) pontja szerint adóköteles lenne.

38. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az ellenérték fejében teljesített ügylet csak a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását feltételezi.[18] Az ilyen közvetlen kapcsolat kizárólag a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között fennálló olyan jogviszonyt követel meg,

14 — Lásd többek között: Midland Bank ítélet (C-98/98, EU:C:2000:300, 24. pont); Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 79. pont); Malburg-ítélet (C-204/13, EU:C:2014:147, 34. pont).

15 — Lásd ebben az értelemben többek között: Midland Bank ítélet (C-98/98, EU:C:2000:300, 30. és 31. pont), Investrand-ítélet (C-435/05, EU:C:2007:87, 24. pont); SKF-ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 58. és 60. pont); Becker-ítélet (C-104/12, EU:C:2013:99, 20. pont); Malburg-ítélet (C-204/13, EU:2014:147, 38. pont).

16 — Lásd többek között: SKF-ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 60. pont); X-ítélet (C-651/11, EU:C:2013:346, 55. pont); PPG Holdings-ítélet (C-26/12, EU:C:2013:526, 23. pont); lásd ebben az értelemben korábban: Kretztechnik-ítélet (C-465/03, EU:C:2005:320, 36. pont).

17 — Lásd ezzel kapcsolatban: a TETS Haskovo ügyre vonatkozó indítványom (C-234/11, EU:C:2012:352, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 — Lásd például: Serebryannay vek ítélet (C-283/12, EU:C:2013:599, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik,[19] valamint azt, hogy a szolgáltatás és az ellenszolgáltatás kölcsönösen feltételezze egymást.[20] A szolgáltatás és az ellenszolgáltatás között fennálló közvetlen kapcsolat megállapítását nem akadályozza az sem, ha a szolgáltatást az önköltségi árnál alacsonyabb áron teljesítik.[21]

39. A Sveda a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információk szerint a Nemzeti Kifizető Hatósággal kötött megállapodás alapján kötelezettséget vállalt a rekreációs ösvény kialakítására. Ehhez a Sveda a megbízójától az ennek során felmerülő költségek 90%-ának megfelelő összeget kapott, amelyet „támogatásként" neveztek meg. A megállapodás konkrét tartalmának ismerete nélkül azonban nem ítélhető meg kimerítően, hogy a hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében közvetlen kapcsolat áll-e fenn a rekreációs ösvény kialakítása és a „támogatás" között.

40. Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzett vizsgálatnak az lenne az eredménye, hogy a Sveda már a rekreációs ösvény kialakításával a héairányelv 2. cikkének a) vagy c) pontja szerint adóköteles tevékenységet végez, a rekreációs ösvény tárgyi eszközeinek beszerzése, illetve előállítása közvetlen és azonnali kapcsolatban állna ezzel az adóköteles értékesítési ügylettel. E beszerzési ügyletek költségeit ugyanis kétségtelenül beépítenék az árba, mivel a Nemzeti Kifizető Hatóság által fizetett összeget éppen e költségek alapján számítják ki.

2. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válaszról

41. Amennyiben azonban a kérdést előterjesztő bíróság azt állapítja meg, hogy a rekreációs ösvény Sveda általi kialakítása nem minősül a Nemzeti Kifizető Hatóság tekintetében adóköteles tevékenységnek, az adólevonási jog kizárólag attól függ, hogy a rekreációs ösvény tárgyi eszközeit a héairányelv 168. cikke értelmében az ösvény látogatói számára a jövőben nyújtandó díjköteles szolgáltatásokhoz használják-e fel. Ehhez tisztázni kell, hogy e tárgyi eszközök beszerzésének és előállításának költségeit be kell-e építeni e szolgáltatások árába.

a) Objektív költségfogalom

42. Az e kérdésre adott válasz az Egyesült Királyság álláspontjával ellentétben független az adóalany azon akaratától, hogy a költségeket figyelembe veszi az értékesítési ügyletei árának kialakítása során.

43. A Becker-ítélet szerint ugyanis a beszerzési és értékesítési ügyletek között fennálló közvetlen és azonnali kapcsolat az elvégzett beszerzési ügyletek objektív tartalmához igazodik.[22] A Bíróság már a BLP Group ítéletben megállapította ebben az értelemben, hogy a beszerzési és értékesítési ügyletek között szükséges kapcsolatot nem lehet az adóalany szándékai alapján meghatározni.[23]

44. Ezenkívül a közös hozzáadottértékadó-rendszerben olyan szolgáltatások is adókötelesek, amelyeket az önköltségi árnál alacsonyabb áron teljesítenek.[24] Ebben az esetben a szubjektív árképzést az adóalany végzi el anélkül, hogy az értékesítési ügylet elvégzésének összes költségét figyelembe venné. Mindazonáltal ebben az esetben nem kérdéses, hogy az összes olyan bevételi ügylet is adólevonásra jogosít, amely a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése szerint objektíven nézve az

19 — Lásd többek között: Tolsma-ítélet (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. pont); MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ítélet (C-305/01, EU:C:2003:377, 47. pont); Le Rayon d'Or ítélet (C-151/13, EU:C:2014:185, 29. pont).

20 — Lásd többek között: Tolsma-ítélet (C-16/93, EU:C:1994:80, 13–20. pont); Fillibeck-ítélet (C-258/95, EU:C:1997:491, 12–17. pont); lásd még: Stix-Hackl főtanácsnok Bertelsmann ügyre vonatkozó indítványa (C-380/99, EU:C:2001:129, 32. pont).

21 — Lásd ebben az értelemben: Hotel Scandic Gåsabäck ítélet (C-412/03, EU:C:2005:47, 22. pont).

22 — Becker-ítélet (C-104/12, EU:C:2013:99, 22. és 23., valamint 33. pont).

23 — Lásd: BLP Group ítélet (C-4/94, EU:C:1995:107, 24. pont).

24 — Lásd: a fenti 38. pont.

értékesítési ügyletek árának alkotóeleme. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis az adólevonási jog révén a vállalkozót *teljes egészében* mentesíteni kell valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól,[25] mivel a közös hozzáadottértékadó-rendszer célja, hogy a héa végső soron ne az adóalany vállalkozót, hanem a végső fogyasztót terhelje.[26]

45. Ennélfogva azon kérdés szempontjából, hogy a költségeket az ítélkezési gyakorlat értelmében beépítik-e valamely szolgáltatás árába, a beszerzési és értékesítési ügyletek között fennálló objektív gazdasági kapcsolat a meghatározó.[27] Jóllehet a puszta okozati összefüggés e tekintetben nem elégséges.[28] Ha azonban valamely beszerzési ügylet objektíven az adóalany bizonyos értékesítési ügyletei vagy összes értékesítési ügylete végrehajtásának célját szolgálja, akkor közöttük is fennáll az ítélkezési gyakorlat szerinti közvetlen és azonnali kapcsolat. Ilyen esetben ugyanis a beszerzési ügylet gazdasági szempontból az egyes értékesítési ügyletek elvégzésével kapcsolatos költségek alkotóelemét képezi. Ezáltal tehát – ahogy már a héairányelv 168. cikkének szövege jelzi – a beszerzési ügylet felhasználásának objektív célja bír jelentőséggel.

46. A jelen ügyben a rekreációs ösvény kialakítása a kérdést előterjesztő bíróság megállapításai szerint a látogatók figyelmének felkeltését szolgálja abból a célból, hogy részükre díjköteles ügyleteket teljesítsenek. A rekreációs ösvény kialakítása így gazdasági szempontból ezen ügyletek árának alkotóelemei közé tartozik.

47. Következésképpen a rekreációs ösvény tárgyi eszközeinek beszerzése, illetve előállítása és a látogatók számára nyújtandó díjköteles szolgáltatások között főszabály szerint fennáll az ítélkezési gyakorlat értelmében vett közvetlen és azonnali kapcsolat.

b) Adómentes értékesítési ügyletek céljára történő elsődleges felhasználás

48. Az a körülmény, hogy a rekreációs ösvényt térítésmentesen bocsátják a látogatók rendelkezésére, nem zárja ki az adólevonási jogot.

49. Jóllehet ez a rekreációs ösvény tárgyi eszközeinek elsődleges felhasználása. Az elsődleges felhasználás azonban csak két esetben szakíthatja meg az adóköteles értékesítési ügyletek céljára történő másodlagos felhasználással fennálló közvetlen és azonnali kapcsolatot.[29]

50. Egyrészt ez az eset akkor áll fenn, ha az elsődleges felhasználás olyan ügyletek céljára történik, amelyeket ellenérték fejében végeznek, azonban mentesek a héa alól. A beszerzési ügyletek ekkor az adómentes értékesítési ügyletek árának alkotóelemei közé tartoznak, és így ezeket beépítik az ügyletek árába. Az ilyen ügyletekre vonatkozóan azonban a héairányelv 168. és azt követő cikkei főszabály szerint nem írnak elő adólevonási jogot. Ilyen helyzetben az ítélkezési gyakorlat szerint nem releváns, hogy a beszerzési ügyletek egy olyan további, „végleges” célt szolgálnak, amelyhez adóköteles értékesítési ügyletek is kapcsolódnak.[30]

51. A jelen ügyben azonban az elsődleges felhasználás nem ellenérték fejében végzett adómentes ügyletek céljára, hanem térítésmentes használat céljára történik.

25 — Lásd többek között: Rompelman-ítélet (268/83, EU:C:1985:74, 19. pont); Ghent Coal Terminal ítélet (C-37/95, EU:C:1998:1, 15. pont); Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 78. pont); Securenta-ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. pont); Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 32. pont).

26 — Lásd többek között: Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont); Pelzl és társai ítélet (C-338/97, C-344/97 és C-390/97, EU:C:1999:285, 21. pont); KÖGÁZ és társai ítélet (C-283/06 és C-312/06, EU:C:2007:598, 51. pont); Lebara-ítélet (C-520/10, EU:C:2012:264, 25. pont).

27 — Lásd: AES-3C Maritza East 1 ítélet (C-124/12, EU:C:2013:488, 31. pont).

28 — Lásd: Becker-ítélet (C-104/12, EU:C:2013:99, 31. pont).

29 — E kapcsolat megszakításának lehetőségéről lásd: TETS Haskovo ítélet (C-234/11, EU:C:2012:644, 34. pont).

30 — Lásd: BLP Group ítélet (C-4/94, EU:C:1995:107, 19. pont); SKF-ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 62. és 71. pont); X-ítélet (C-651/11, EU:C:2013:346, 56. pont).

52. Másrészt a beszerzési ügyletek és a látogatók számára nyújtandó díjköteles szolgáltatások között fennálló közvetlen és azonnali kapcsolat akkor is megszakadna, ha a rekreációs ösvénynek a látogatók általi térítésmentes használata céljára történő elsődleges felhasználása a Sveda nem gazdasági tevékenységének minősülne. Az ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis nem áll fenn adólevonási jog az adóalany költségei tekintetében, amennyiben azok nem gazdasági tevékenységek végzéséhez kapcsolódnak. [31]

53. Mindazonáltal a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság megállapításai szerint nem ez a helyzet. [32] Pusztán az a körülmény, hogy valamely szolgáltatást térítésmentesen bocsátanak rendelkezésre, a Bizottság álláspontjával ellentétben nem alapozza meg az adóalany nem gazdasági tevékenységét. E tekintetben az Egyesült Királyság helytállóan utalt a tárgyaláson egy olyan bevásárlóközpont példájára, amely térítésmentesen bocsátja a parkolóhelyeit a vevők rendelkezésére.

c) A Nemzeti Kifizető Hatósággal kötött szerződés megsértése

54. Az adólevonási jog szempontjából az a körülmény sem releváns, hogy sértheti a Nemzeti Kifizető Hatósággal kötött szerződést, ha a látogatók számára tervezett díjköteles szolgáltatások árának meghatározása során figyelembe veszik a rekreációs ösvény kialakítási költségeit. Ezt a kérdést előterjesztő bíróság vette fontolóra.

55. Nem tűnik ki az sem, hogy az ilyen szerződésszegés miként befolyásolhatja a héa szempontjából történő megítélést, és – ahogy láttuk – [33] az sem bír jelentőséggel az adólevonás szempontjából, hogy a Sveda ténylegesen figyelembe veszi-e a költségeket az árai kialakítása során.

d) Az 1698/2005/EK rendelet megsértése

56. A kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott, az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapból (EMVA) nyújtandó vidékfejlesztési támogatásról szóló, 2005. szeptember 20-i 1698/2005/EK tanácsi rendelet [34] sem befolyásolja a jelen ügy héa szempontjából történő megítélését.

57. Még ha a rekreációs ösvény Sveda általi hasznosítása sérti is e rendeletnek a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott 36. cikke b) pontjának vii. alpontját, amelynek alapján támogatást nyújtanak a „nem termelő beruházások” számára, ez nem érinti az adólevonási jogot. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis az adósemlegesség elvével ellentétes a jogszerű és a jogszerűtlen ügyletek megkülönböztetése. [35]

e) A korrekciós időszak hatása

58. A Litván Köztársaságnak az adólevonás korrekciójáról szóló rendelkezésekre vonatkozó kifogása sem zárja ki a jelen ügyben az adólevonási jogot.

59. A héairányelv 187. cikke szerint tárgyi eszközök beszerzése vagy előállítása esetében az eredeti adólevonást korrigálják, ha egy ötéves időtartamon belül olyan változások történnek, amelyek az adólevonási jog szempontjából jelentőséggel bírnak.

31 — Securenta-ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 30. pont); Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélet (C-515/07, EU:C:2009:88, 37. pont).

32 — Lásd: a fenti 23–25. pont.

33 — Lásd: a fenti 42–45. pont.

34 — HL L 277., 1. o.

35 — Lásd például: Fischer-ítélet (C-283/95, EU:C:1998:276, 28. pont); CPP-ítélet (C-349/96, EU:C:1999:93, 33. pont); GfBk-ítélet (C-275/11, EU:C:2013:141, 32. pont).

60. A Litván Köztársaság ebből arra következtet, hogy a tárgyi eszközöket a beszerzésüket vagy előállításukat követő ötéves időtartamon belül gazdasági tevékenység céljára kell felhasználni. Máskülönben nem áll fenn adólevonási jog.

61. Először is azonban a korrekciós időszak az ítélkezési gyakorlat szerint nem befolyásolja annak megállapítását, hogy az adóalany az eszköz beszerzése, illetve előállítása során a gazdasági tevékenysége céljából jár-e el.[36] Másodszor a jelen ügyben az sem állapítható meg, hogy a tárgyi eszközöket a korrekciós időszakon belül az adólevonást kizáró célokra használták fel. Még ha a rekreációs ösvény látogatói számára először nem is kínálnak díjköteles szolgáltatásokat, ez nem változtat a tárgyi eszközöknek a Sveda gazdasági tevékenysége céljára történő felhasználásán, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy efféle ajánlatokat továbbra is terveznek.

f) Az adólevonás mértéke

62. Végül azt kell még megvizsgálni, hogy az a körülmény, hogy a Nemzeti Kifizető Hatóság a szóban forgó tárgyi eszközök beszerzési, illetve előállítási költségeinek legfeljebb 90%-át megtéríti a Sveda számára, befolyásolja-e az adólevonás mértékét.

63. Az Egyesült Királyság ezt a körülményt lényegesnek tartja azon kérdés megítélése során, hogy mennyiben építik be a beszerzési ügyletek költségeit az értékesítési ügyletek árába.

64. A Litván Köztársasággal és a Bizottsággal együtt azonban én úgy vélem, hogy a Nemzeti Kifizető Hatóság általi részleges költségtérítés nem befolyásolja az adólevonás mértékét. A héairányelv 168. cikke szerint ugyanis kizárólag az a meghatározó, hogy a beszerzési ügyleteket adóköteles értékesítési ügyletekhez használják-e fel. Ezzel szemben az nem játszik szerepet, hogy hogyan finanszírozzák a beszerzési ügyleteket.

65. Ennek megfelelően a Bíróság már megállapította, hogy nem egyeztethető össze az uniós héajoggal az olyan tagállami rendelkezés, amely az adólevonási jogot az állami támogatásból finanszírozott eszközbeszerzések esetére korlátozza.[37]

66. Következésképpen az adóalany az alapjogvitában fennálló helyzetben teljes mértékű adólevonásra jogosult a szóban forgó tárgyi eszközök beszerzése, illetve előállítása céljából végzett beszerzési ügyletek tekintetében.

VI – **Végkövetkeztetések**

67. A fenti megfontolások alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

A héairányelv 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az adóalanyt megilleti az olyan tárgyi eszközök előállítása vagy beszerzése után fizetett héa levonásához való jog, amelyeket közvetlenül a nyilvánosság általi térítésmentes igénybevételre szántak, de amelyeket olyan eszközként használnak, amelyek célja a nyilvánosság olyan helyre vonzása, ahol az adóalany gazdasági tevékenység végzése közben termékértékesítést és/vagy szolgáltatásnyújtást tervez.

36 — Lásd: Lennartz-ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315, 20. pont).

37 — Lásd: Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-243/03, EU:C:2005:589, 33. pont).