A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2020. október 1.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja – Az előzetesen megfizetett adó levonásához való jog – Harmadik személyek javát is szolgáló szolgáltatás – Közvetlen és azonnali kapcsolat fennállása az adóalany gazdasági tevékenységével – Közvetlen és azonnali kapcsolat fennállása egy vagy több korábban teljesített ügylettel”

A C-405/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hof van Cassatie (semmítőszék, Belgium) a Bírósághoz 2019. május 24-én érkezett, 2019. április 26-i határozatával terjesztett elő

a **Vos Aannemingen BVBA**

és

a **Belgische Staat**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: L. S. Rossi tanácselnök, J. Malenovský (előadó) és F. Biltgen bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Vos Aannemingen BVBA képviseletében H. Geinger és F. Vanbiervliet advocaten,

– a belga kormány képviseletében J.-C. Halleux és C. Pochet, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: holland.

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL 1995. L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Vos Aannemingen BVBA és a Belgische Staat (belga állam) között az ingatlanközvetítési és reklámszolgáltatások, valamint adminisztratív szolgáltatások beszerzését terhelő hozzáadottérték-adó (héa) levonhatósága tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 17. cikke (2) és (5) bekezdésének az ezen irányelv 28f. cikke által megállapított szövege szerint:

„(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő [héából] levonni a következő összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: fog értékesíteni], illetve teljesített vagy fog teljesíteni;

[…]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a [héa] levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a héának az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető].

E levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell.

[…]”

A belga jog

4 A Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (a hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv) 45. cikke (1) bekezdésének az alapügy tényállására alkalmazandó változata a következőképpen rendelkezik:

„Minden adóalany levonhatja az általa fizetendő adóból az általa megszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat, az általa behozott termékeket és az általa teljesített Közösségen belüli termékbeszerzéseket terhelő adót, amennyiben azokat a következőkre használja:

1° adóköteles tevékenységek;

[…]”

5 Az 1969. december 10-i koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (a hozzáadottérték-adó alkalmazásával kapcsolatos levonásokról szóló 3. sz. királyi rendelet; *Belgisch Staatsblad*, 1969. december 12., 12006. o.) 1. cikke (2) bekezdésének az alapügy tényállására alkalmazandó változata kimondja:

„Semmilyen esetben nem vonhatók le az olyan termékeket és szolgáltatásokat terhelő adók, amelyeket az adóalany magáncélra vagy gazdasági tevékenysége körén kívül eső célokra kíván felhasználni.

Ha valamely terméket vagy szolgáltatást részben szánnak ilyen célokra, a levonás az ilyen célú felhasználás mértékében kizárt. Ennek mértékét az adóalany határozza meg, és ezt a hatóság ellenőrzi.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

6 A Vos Aannemingen gazdasági tevékenysége lakáscélú ingatlanok építése és értékesítése. Mivel ezeket az ingatlanokat harmadik személyek tulajdonában álló telkeken építik, a Vos Aannemingen által értékesített lakásokhoz kapcsolódó osztatlan tulajdonrészeket maguk a telektulajdonosok adják el.

7 Vos Aannemingen viseli a hirdetési költségeket, az adminisztratív költségeket, valamint az ingatlanügynöki jutalékokat, ezt követően pedig teljes egészében levonja a vonatkozó héát.

8 Egy adóellenőrzést követően az illetékes belga hatóság az 1999. január 1-je és 2001. szeptember 30. közötti időszak vonatkozásában megállapította, hogy Vos Aannemingen csak annyiban vonhatja le az előzetesen felszámított héát, amennyiben az kizárólag az általa épített épületek értékesítésére vonatkozik. Az említett hatóság ily módon korlátozta a héa levonásához való, e társaság javára elismert jog terjedelmét azáltal, hogy az előzetesen felszámított héa összegét olyan törttel szorozta, amely számlálóként az épület árát és nevezőként az épületnek a telek árához hozzáadott árát tartalmazta.

9 Következésképpen a Vos Aannemingennek a héa jogcímén 92 313,99 euró összegű fizetési felszólítást küldtek, amelyhez kamatok, valamint bírságok adódtak hozzá.

10 A Vos Aannemingen, miután jogai fenntartása mellett megfizette az adóhatóság által követelt összegeket, kifogást nyújtott be az említett fizetési felszólítással szemben, és követelte ezen összegek visszatérítését.

11 2016. március 21-i ítéletével a rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (kelet-flandriai elsőfokú bíróság, Belgium) helyt adott Vos Aannemingen kérelmének.

12 E bíróság megállapította, hogy tekintettel arra, hogy az épület és a telek eladása egy és ugyanazon értékesítésnek minősül, a reklámköltségek, az adminisztratív költségek és az ingatlanügynöki díjak, amelyeket a Vos Aannemingen fizetett, összességükben úgy tekinthetők, mint amelyek a Vos Aannemingen kizárólagos gazdasági tevékenysége, azaz a lakások építése és értékesítése általános költségeinek körébe tartoznak. Az említett bíróság ezenkívül úgy ítélte meg, hogy azt a körülményt, hogy az érintett telkek tulajdonosai előnyt szerezhetnek a reklámszolgáltatásokból és a jutalékban részesülő ügynökök által nyújtott szolgáltatásokból, járulékosnak kell tekinteni a Vos Aannemingen szükségleteihez képest.

13 Az adóhatóság fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a hof van beroep te Genthez (genti fellebbviteli bíróság, Belgium), amely a 2017. november 28-i ítéletével megalapozottnak nyilvánította azt.

14 Az említett bíróság mindenekelőtt megállapította, hogy nem vitatott, hogy a héa, amelynek levonását az adóhatóság részben elutasította, mind a harmadik személyek tulajdonában álló telkek, mind a Vos Aannemingen által épített épületek értékesítését érintette.

15 Ezt követően megállapította, hogy bár ténylegesen fennáll bizonyos kapcsolat az épületek és a telkek eladása között, e kapcsolat a 2007. február 8-i Investrand ítélet (C-435/05, EU:C:2007:87) értelmében nem volt közvetlen és azonnali.

16 E tekintetben ugyanezen bíróság úgy ítélte meg, hogy az alapügyben jogilag lehetséges volt külön-külön értékesíteni a telkeket és az épületeket, és a Vos Aannemingennek lehetősége volt arra, hogy a telkek tulajdonosa részére tovább számlázza a hirdetési költségek, az adminisztratív költségek és az ingatlanügynöki díjak egy részét.

17 Egyébiránt a fellebbviteli bíróság megállapította, hogy nem állítható, hogy az alapügyben szóban forgó telkek tulajdonosai kizárólag a 2013. július 18-i AES-3C Maritza East 1 ítélet (C-124/12, EU:C:2013:488) értelmében vett „előnyben” részesültek a költségek és jutalékok Vos Aannemingen általi átvállalása tekintetében. Hangsúlyozta, hogy e költségeket és e jutalékokat, amennyiben azok a telkek eladása érdekében merültek fel, főszabály szerint az említett tulajdonosoknak kellett volna viselniük.

18 Végül e bíróság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó költségek és jutalékok nem tartoznak a Vos Aannemingen által viselt általános költségek kategóriájába sem.

19 A Vos Aannemingen ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Hof van Cassatie (semmítőszék, Belgium) elé. Többek között azt állítja, hogy amennyiben az előzetes ügyletet objektív módon bizonyos adóköteles értékesítési tevékenységek vagy ezek összessége tekintetében teljesítik, az adóalany teljes egészében levonhatja az előzetesen felszámított adót, még akkor is, ha valamely harmadik személy is hasznot húz ebből az ügyletből, és e harmadik személynek rendes körülmények között viselnie kellett volna a költség egy részét, amennyiben a harmadik személy személyes előnye az adóalany vállalkozásának szükségleteihez képest mellékes.

20 Mivel úgy ítélte meg, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján nem állapítható meg bizonyossággal, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben az előzetesen megfizetett héa teljes mértékben levonható-e, a Hof van Cassatie (semmítőszék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [hatodik] irányelv 17. cikkét, hogy az a körülmény, hogy kiadások harmadik személy javára is szolgálnak – mint a jelen esetben, amikor egy projektgazda viseli a lakások értékesítésével kapcsolatos hirdetési és igazgatási költségeket, valamint közvetítői díjakat, amelyek a telektulajdonosok javára is szolgálnak –, nem zárja ki azt, hogy az e költségeket terhelő héa teljesen levonható legyen, amennyiben megállapítást nyer, hogy a kiadások és az adóalany gazdasági tevékenysége között közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn, és a harmadik fél előnye mellékes az adóalany üzleti szükségleteihez képest?

2) Alkalmazandó-e ez az elv akkor is, ha nem általános költségekről van szó, hanem olyan költségekről, amelyek a héa hatálya alá tartozó vagy nem tartozó konkrét értékesítési ügyletekhez számítandók, mint jelen esetben egyrészt a lakások, másrészt a telkek értékesítése?

3) Jelentőséggel bír-e az ezekre a kiadásokra eső héa levonhatósága szempontjából az a körülmény, hogy az adóalanynak ugyan lehetősége/joga van a kiadásokat részben kiszámlázni annak a harmadik személynek, akinek a javára szolgálnak, ezt azonban nem teszi?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

21 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az a körülmény, hogy az ingatlanfejlesztő adóalany által a lakásértékesítés keretében viselt reklámköltségek, adminisztratív költségek és ingatlanügynöki díjak címén felmerült költségek harmadik személy számára is előnyösek, akadályát képezi-e annak, hogy az adóalany az e költségekhez kapcsolódó, előzetesen megfizetett héát teljes egészében levonja, amennyiben egyrészt közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn az említett költségek és az adóalany gazdasági tevékenysége között, és másrészt a harmadik személyeknek nyújtott előny járulékos jellegű az adóalany vállalkozásának szükségleteihez képest.

22 A hatodik irányelv 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja feljogosítja az adóalanyokat, hogy az általuk fizetendő adóból levonják a „másik adóalany” által részére értékesített, illetve teljesített termékek és szolgáltatások után belföldön fizetendő, illetve megfizetett héát, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységükhöz használják fel.

23 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az e rendelkezésben rögzített levonáshoz való jog az uniós jog által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi, és így az említett jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (lásd ebben az értelemben: 2017. június 14-i Compass Contract Services ítélet, C-38/16, EU:C:2017:454, 33. pont; 2018. október 18-i Volkswagen Financial Services [UK] ítélet, C-153/17, EU:C:2018:845, 39. pont).

24 A hatodik irányelv által bevezetett levonási rendszer célja ugyanis az, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer ily módon valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a teljes semlegességet, függetlenül e tevékenységek céljától és eredményeitől, feltéve, hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2019. július 3-i The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet, C-316/18, EU:C:2019:559, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen az előzetesen felszámított héa levonására, és e jog terjedelmét meg lehessen állapítani, a konkrét beszerzési ügyletnek főszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia egy vagy több levonásra jogosító értékesítési ügylettel. A beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa levonásának joga ugyanis azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelmét képezik (2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 28. pont; 2019. január 24-i Morgan Stanley & Co International ítélet, C-165/17, EU:C:2019:58, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 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 árának alkotóelemei. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság, amely abból az előfeltevésből indul ki, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn az alapügyben szóban forgó kiadások és az adóalany gazdasági tevékenységének egésze között, azt kívánja megtudni, hogy az a körülmény, hogy valamely harmadik személy e kiadásokból szintén hasznot húz, akadályát képezi-e annak, hogy ezen adóalany teljes egészében levonja az említett kiadásokhoz kapcsolódóan előzetesen megfizetett héát.

28 Ebben a tekintetben, amennyiben megállapítható az adóalany részére nyújtott szolgáltatások és annak gazdasági tevékenysége között a közvetlen és azonnali kapcsolat fennállása, az a körülmény, hogy valamely harmadik személy szintén hasznot húz az említett szolgáltatásokból, nem igazolja, hogy az e szolgáltatásokhoz kapcsolódó levonási jogot megtagadják az adóalanytól (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 35. pont), mindazonáltal azzal a feltétellel, hogy az előny, amit e harmadik személy szerez e szolgáltatások által, járulékos jellegű legyen az adóalany szükségleteihez képest (lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i AES-3C Maritza East 1 ítélet, C-124/12, EU:C:2013:488, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Ellentétes lenne ugyanis a héasemlegességnek a jelen ítélet 24. pontjában felidézett elvével, hogy az adóalanyt terhelje az adóköteles ügyletei céljából teljesített kiadásaival kapcsolatos héa, kizárólag azzal az indokkal, hogy azokból járulékosan egy harmadik személy is hasznot húz (lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i AES-3C Maritza East 1 ítélet, C-124/12, EU:C:2013:488, 36. pont).

30 Másrészt pontosítani kell, hogy ahhoz, hogy az járulékos jellegűnek minősüljön, a harmadik személy által élvezett előnynek az adóalany saját érdekeit szolgáló szolgáltatásból kell következnie (lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i AES-3C Maritza East 1 ítélet, C-124/12, EU:C:2013:488, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Abban az esetben, ha – mint a jelen ügyben is – úgy tűnik, hogy a hirdetési költségeknek, az adminisztratív költségeknek és az ingatlanügynöki jutalékoknak megfelelő kiadások az adóalany érdekében merültek fel, a harmadik személyek által e kiadásokból szerzett előnyt a jelen ítélet előző pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében járulékosnak lehet minősíteni.

32 Ebből következik, hogy az a körülmény, amelyről az alapügyben szó van, hogy a tulajdonában álló telek értékesítése keretében valamely harmadik személy is előnyhöz jut az adóalanynak nyújtott szolgáltatásokból, nem járhat azzal a hatással, hogy korlátozza az adóalany héalevonási jogának terjedelmét.

33 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az a körülmény, hogy az ingatlanfejlesztő adóalany által a lakásértékesítés keretében viselt reklámköltségek, adminisztratív költségek és ingatlanügynöki díjak címén felmerült költségek harmadik személy számára is előnyösek, nem képezi akadályát annak, hogy az adóalany az e költségekhez kapcsolódó előzetesen megfizetett héát teljes egészében levonja, amennyiben egyrészt közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn az említett költségek és az adóalany gazdasági tevékenysége között, és másrészt a harmadik személyeknek nyújtott előny járulékos jellegű az adóalany vállalkozásának szükségleteihez képest.

A második kérdésről

34 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az a körülmény, hogy az adóalany részéről felmerült költségek harmadik személy javát is szolgálják, akadályát képezi-e annak, hogy ezen adóalany teljes mértékben levonja az e költségekre eső előzetesen megfizetett héát abban az esetben, ha azok nem az adóalany általános költségeinek, hanem meghatározott értékesítési ügylethez kapcsolható költségeknek minősülnek.

35 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az adóalany nemcsak akkor jogosult az adólevonásra, ha a szóban forgó szolgáltatások költségei az adóalany gazdasági tevékenységének összességéhez kapcsolódó általános költségek részét képezik, hanem mindenekelőtt akkor is, ha közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn a beszerzési ügylet és egy vagy több, levonásra jogosító értékesítési ügylet között (lásd ebben az értelemben: 2009. október 29-i SKF ítélet, C-29/08, EU:C:2009:665, 60. pont; 2013. május 30-i X-ítélet, C-651/11, EU:C:2013:346, 55. pont).

36 Második kérdésének szövegében a kérdést előterjesztő bíróság kifejezetten azt az esetet veti fel, amelyben az előzetesen nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó költségek nem az általános költségek részét képezik, hanem meghatározott értékesítési ügyletekhez kapcsolódnak, amelyek közül egyeseket az adóalany, másokat pedig harmadik személy teljesít.

37 E tekintetben, amint arra a jelen ítélet 22. pontja emlékeztet, a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjából az következik, hogy az adóalanyok csak akkor vonhatják le az általuk fizetendő adóból a más adóalany által számukra nyújtott szolgáltatások után belföldön fizetendő vagy megfizetett héát, ha e szolgáltatásokat a saját adóköteles tevékenységeik céljára használják fel.

38 Következésképpen nem keletkeztethet ilyen jogot a kiadások azon része, amely nem az adóalany által teljesített ügyletekhez, hanem a harmadik személyek által teljesített ügyletekhez kapcsolódik, mint amilyen az alapügyben szereplő esetben a telkek eladása.

39 A jelen ügyben, ha bebizonyosodna, hogy azon szolgáltatások egy részét, amelyek címén felmerültek az alapügyben szóban forgó kiadások, nem az adóalany ingatlanainak építésére és értékesítésére, hanem a harmadik személyek által teljesített telekértékesítési ügyletek céljára használták fel, az e szolgáltatások és e társaság adóköteles ügyletei közötti közvetlen és azonnali kapcsolat részben megszakad, és így a társaság nem lenne jogosult arra, hogy a kiadások ezen részét terhelő héát levonja (lásd analógia útján: 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 39. pont).

40 Az adóalany adólevonási joga terjedelmének meghatározása érdekében a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy az érintett szolgáltatásokat ténylegesen milyen mértékben nyújtották annak érdekében, hogy lehetővé tegyék az adóalany számára az adóköteles tevékenységeinek megvalósítását (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 34. pont). Az előzetesen felszámított héa ugyanis csak ebben a mértékben tekinthető úgy, mint amely az adóalany részére nyújtott szolgáltatásokat terhel, amint azt a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja megköveteli.

41 E célból az adóalany által igénybe vett szolgáltatások objektív tartalmát kell alapul venni, és az érintett ügyletek lebonyolításának összes körülményét figyelembe kell venni (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 31. pont; 2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 28. pont).

42 Olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben merültek fel, többek között relevánsak a szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződések, valamint a gazdasági és kereskedelmi valóság, amelynek figyelembevétele az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye (lásd ebben az értelemben: 2020. június 18-i KrakVet Marek Batko ítélet, C-276/18, EU:C:2020:485, 61. pont).

43 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az a körülmény, hogy az adóalany részéről felmerült költségek harmadik személy javát is szolgálják, nem akadálya annak, hogy ez az adóalany teljes mértékben levonja az e költségekre eső előzetesen megfizetett héát abban az esetben, ha e költségek nem az adóalany általános költségeinek, hanem meghatározott értékesítési ügyletekhez

kapcsolódó költségeknek minősülnek, feltéve, hogy a szóban forgó költségek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany adóköteles ügyleteivel, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia ezen ügyletek lebonyolításának összes körülményére tekintettel.

A harmadik kérdésről

44 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az a körülmény, hogy az adóalanynak lehetősége van az általa viselt költségek egy részét az abból hasznot húzó harmadik személyre áthárítani, befolyásolja ezen adóalanynak az e költségekre vonatkozó héa levonásához való jogát.

45 Amint az a második kérdésre adott válaszból, és különösen a jelen ítélet 43. pontjából következik, az a körülmény, hogy az adóalany részéről felmerült költségek egy részét nem a saját adóköteles tevékenységei, hanem a harmadik személy által teljesített ügylet érdekében merültek fel, alkalmas arra, hogy részlegesen megszakítsa azt a közvetlen és azonnali kapcsolatot, amelynek az igénybe vett szolgáltatások igénybevétele és az értékesítési ügylet között fenn kell állnia, megakadályozva ezáltal az adóalanyt abban, hogy teljes mértékben levonja az ahhoz kapcsolódó héát.

46 Az a körülmény, hogy az adóalanynak lehetősége van arra, hogy az említett szolgáltatások címén felmerült kiadások egy részét áthárítsa e harmadik személyre, kétségtelenül azt a következtetést támasztja alá, hogy a költségeknek ez a része nem az adóalany által teljesített értékesítési ügylethez kapcsolódik, hanem az említett harmadik személy által teljesített ügylethez.

47 Mindazonáltal e körülmény önmagában nem elegendő az adóalany héalevonási joga terjedelmének meghatározásához, mivel – amint az a jelen ítélet 41. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatból kitűnik – a közvetlen kapcsolat kritériumának alkalmazása keretében figyelembe kell venni az érintett ügyletek lebonyolításának összes körülményét, amely értékelést a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie.

48 Következésképpen a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha valamely harmadik személy az adóalany részéről felmerült kiadásokból előnyre tesz szert, az a körülmény, hogy az adóalanynak lehetősége van az így felmerült költségek egy részének e harmadik személyre való áthárítására, azon egyéb körülményekkel együtt, amelyek között az érintett ügyletek teljesültek, azon elemek egyikének minősül, amelyet a kérdést előterjesztő bíróságnak figyelembe kell vennie az adóalany héalevonási joga terjedelmének meghatározása érdekében.

A költségekről

49 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

1) Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az a körülmény, hogy az ingatlanfejlesztő adóalany által a lakásértékesítés keretében viselt reklámköltségek, adminisztratív költségek és ingatlanügynöki díjak címén felmerült költségek harmadik

személy számára is előnyösek, nem képezi akadályát annak, hogy az adóalany az e költségekhez kapcsolódó előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adót teljes egészében levonja, amennyiben egyrészt közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn az említett költségek és az adóalany gazdasági tevékenysége között, és másrészt a harmadik személyeknek nyújtott előny járulékos jellegű az adóalany vállalkozásának szükségleteihez képest.

2) **A 95/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az a körülmény, hogy az adóalany részéről felmerült költségek harmadik személy javát is szolgálják, nem akadálya annak, hogy ez az adóalany teljes mértékben levonja az e költségekre eső előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adót abban az esetben, ha e költségek nem az adóalany általános költségeinek, hanem meghatározott értékesítési ügyletekhez kapcsolódó költségeknek minősülnek, feltéve, hogy a szóban forgó költségek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany adóköteles ügyleteivel, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia ezen ügyletek lebonyolításának összes körülményére tekintettel.**

3) **A 95/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha valamely harmadik személy az adóalany részéről felmerült kiadásokból előnyre tesz szert, az a körülmény, hogy az adóalanynak lehetősége van az így felmerült költségek egy részének e harmadik személyre való áthárítására, azon egyéb körülményekkel együtt, amelyek között az érintett ügyletek teljesültek, azon elemek egyikének minősül, amelyet a kérdést előterjesztő bíróságnak figyelembe kell vennie az adóalany hozzáadottértékadó-levonási joga terjedelmének meghatározása érdekében.**

Aláírások