A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2012. március 29.*

„Hatodik HÉA-irányelv — 6. cikk, (2) bekezdés, első albekezdés, a) pont és 13. cikk, B. rész, b) pont — Levonási jog — Valamely jogi személy adóalany tulajdonában lévő és az alkalmazottai saját szükségleteinek a kielégítése céljából rendelkezésükre bocsátott tárgyi eszköz”

A C-436/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a cour d’appel de Mons (Belgium) a Bírósághoz 2010. szeptember 13-án érkezett, 2010. szeptember 8-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **État belge**

és

a **BLM SA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: M. Safjan tanácselnök, J.-J. Kasel (előadó) és M. Berger bírák

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. december 8-i tárgyalást követően

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a BLM SA képviseletében O. D’Aout ügyvéd,

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

– a német kormány képviseletében T. Henze és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében B. Stromsky, valamint D. Recchia és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

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

* Az eljárás nyelve: francia.

meghozta a következő

## Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 6. cikke (2) bekezdése első albekezdése a) pontjának és 13. cikke B. része b) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Étát belge [belga állam] és a belga jog alá tartozó BLM SA (a továbbiakban: BLM) között az e társaság alkalmazottai saját szükségleteinek kielégítése céljából használt ingatlan után előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

### Jogi háttér

*Az Unió szabályozása*

3 A hatodik irányelv ötödik és hatodik preambulumbekezdése szerint:

„mivel az adó megkülönböztetésmentességét kihangsúlyozva, az »adóalany« fogalmát pontosítani kell annak biztosítására, hogy a tagállamok azon személyekre is kiterjeszthessék ezt, akik alkalmi jelleggel végeznek bizonyos tevékenységeket;

mivel az »adóköteles tevékenység« fogalma – különösen azon tekintetben, hogy mely tevékenységeket kell ennek tekinteni – problémát okozott; s mivel ezért e fogalmak pontosabb meghatározása szükséges”.

4 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja előírja:

„A [HÉA] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.”

5 A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„»Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

6 A hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése a következőképpen szól:

„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 előzetesen 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.”

7 A hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontja első albekezdésének megfelelően a tagállamok mentesítik az adó alól „az ingatlanok bérbe– és haszonbérbeadását […]”.

8 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének az irányelv 28f. cikkéből következő szövege így 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 szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog.”

*A nemzeti szabályozás*

9 A HÉA-törvénykönyv 19. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Ellenszolgáltatás fejében végzett szolgáltatásnyújtásnak minősül a vállalkozás vagyona körébe vont eszköznek az adóalany által saját vagy alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általánosabban véve, az adóalany gazdasági tevékenységétől eltérő célokra történő használata, amennyiben ezen eszköz után lehetséges az adó részben vagy egészben történő levonása.”

10 Ugyanezen törvénykönyv 44. cikke (3) bekezdésének 2. pontja szerint HÉA-mentes az „ingatlanok haszonbérlete, bérlete és használatuk átengedése, valamint az ilyen javaknak a 19. cikk 1. §-ában rögzített feltételek szerinti használata […]”.

11 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában a cour d’appel de Mons [mons-i fellebbviteli bíróság] hivatkozik a C-269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8-án hozott ítéletet (EBHT 2008., I-4101. o.) követően megfogalmazott 2005. január 31-i E.T.108.691. sz. igazgatási körlevélre, és levonja a nemzeti szabályozás vonatkozásában e körlevélből eredő gyakorlati következményeket. A kérdést előterjesztő bíróság szerint e körlevél az említett Seeling-ügyben hozott ítélet alkalmazását kizárólag a természetes személy adóalanyokra korlátozza. A teljes mértékben e vállalkozás vagyonának körébe vont ingatlant, az ügyvezető vagy az igazgató rendelkezésére bocsátó jogi személy adóalanyokat illetően az említett körlevél pontosítja, hogy az ilyen használat az ingatlan bérletének minősül, amely HÉA-mentes.

## Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

12 A 2003 áprilisában Bertrand és Bernard Losfeld alapította BLM tevékenységi köre többek között pénzügyi, műszaki, kereskedelmi vagy tágan értelmezett adminisztratív tanácsadás, valamint közvetlenül vagy közvetve adminisztratív vagy pénzügyi, értékesítési, termelési és általános vezetési szolgáltatások nyújtása, és segítségnyújtás. A BLM e tevékenységek vonatkozásában HÉA-köteles.

13 2003 decemberében a BLM Bertrand Losfeld és házastársa révén, egy általuk korábban építtetett ingatlan húsz évre szóló haszonélvezeti jogához jutott, és ezen építés tekintetben a házaspár a HÉA-minőséget választotta. 2002 júliusa óta lakik e házaspár a gyermekeikkel ezen épületben. A BLM az említett épületben egy irodával és egy irattárral rendelkezik.

14 E hozzájárulás HÉA-fizetési kötelezettséggel járt, amely HÉÁ-t a BLM a 2003. negyedik negyedévi bevallásában levont, azaz 42 420,62 euró került levonásra.

15 A BLM, amelynek Bertrand Losfeld a vezérigazgatója, nem kér az utóbbitól bérleti díjat a kérdéses épület egy részének magáncélra történő használatáért. Mindazonáltal átalányként meghatározott személyi jövedelemadót fizet az épület 75%-ának magánhasználatában álló természetbeni juttatás után.

16 A tournai-i adóhatóság (a továbbiakban: adóhatóság) helyszíni ellenőrzését követően az utóbbi vitatta a BLM által a vagyoni hozzájáruláskor fizetett HÉA egy részének, azaz 31 683,96 euró összegnek a levonhatóságát. Az adóhatóság szerint ugyanis az épület nem üzleti célú használatáról volt szó. Márpedig egy épület magáncélú használata HÉA-mentes ügyletnek minősül. Következésképpen az adóalany nem vonhatja le a BLM vezérigazgatója rendelkezésére bocsátott épületrész megépítését terhelő, előzetesen felszámított HÉÁ-t.

17 Az adóhatóság álláspontja szerint az üzleti célra szolgáló helyiségek, azaz az iroda és az irattár építésének költségeit terhelő HÉA 100%-ban, a „vegyes” használatú helyiségek építési költségeit terhelő HÉA pedig 25,31%-ban vonható le, és az épület a fennmaradó része pedig teljes mértékben magáncélúnak tekintendő. 2005. március 1-jei határozatában úgy határozott, hogy a BLM téves HÉA-levonás miatt köteles 31 683,96 eurót, valamint bírságot és késedelmi kamatot fizetni.

18 BLM keresetet indított az említett határozattal szemben a tribunal de première instance de Mons [mons-i elsőfokú bíróság] előtt. Az adóhatóság a bíróság előtt benyújtott kérelmeiben másodlagosan arra irányuló viszontkeresetet terjesztett elő, hogy a szóban forgó ingatlan magáncélú használatának adóalapját minden eltelt év után ezen ingatlan értékének a tizenötöd részében határozzák meg. E bíróság 2006. augusztus 8-i ítéletében többek között úgy ítélte meg, hogy az ingatlannak a BLM általi ingyenes rendelkezésre bocsátása vonatkozásában a magáncélú használatra tekintettel az éves adóalapot az ingatlan haszonélvezetének megszerzéséért fizetett ár 1/20-ad részében kell meghatározni.

19 Mivel az adóhatóság nem értett egyet az ítélettel, fellebbezést nyújtott be azzal szemben a cour d’appel de Mons [mons-i fellebbviteli bíróság] előtt. Fellebbezésének alátámasztására úgy érvel, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló rendelkezésre bocsátás ellenszolgáltatás fejében történő bérletnek minősül, és ezért HÉA-mentes. Mivel adómentes ügyletről van szó, az adóalany nem vonhatja le az ingatlan rendelkezésre bocsátott részének megépítését terhelő adót. E hatóság e tekintetben állítja, hogy a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet csak a természetes személy adóalanyra vonatkozik, aki nem lehet ugyanannak az ingatlannak egyszerre tulajdonosa és bérlője.

20 A kérdést előterjesztő bíróság előtt a BLM azt állítja, hogy a Bíróság által a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítéletben elfogadott megoldás alkalmazható az alapügyben szereplő helyzetre.

21 Ilyen körülmények között a cour d’appel de Mons felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A […] hatodik […] irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja és a 13. cikke B. részének b) pontja úgy értelmezendő-e, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az említett 13. cikk B. részének b) pontja értelmében ingatlan bérbe- vagy haszonbérbeadásaként adómentes szolgáltatásnyújtásnak tekinti az olyan épület egy részének az igazgató és a családja által saját szükségletei kielégítésére történő használatát, amelyet *jogi személy adóalany* épített, vagy az ingatlanon fennálló dologi jog alapján birtokol, amennyiben e tárgyi eszköz után lehetséges az előzetesen felszámított adó levonása?”

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről**

22 Kérdésével az kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját és a 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell-e értelmezni, ahogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely, jóllehet nem állnak fenn az ezen 13. cikk B. rész b) pontja szerinti, az ingatlan haszonbérbe- vagy bérbeadásának a jellemzői, HÉA-mentes szolgáltatásnyújtásnak tekinti az utóbbi rendelkezés alapján az olyan épület egy részének jogi személy adóalany alkalmazottai által saját szükségleteinek kielégítésére történő használatát, amelyet ezen adóalany épített vagy az ingatlanon fennálló dologi jog alapján birtokol, amennyiben e tárgyi eszköz után lehetséges az előzetesen felszámított adó levonása.

23 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítéletében a Bíróság úgy határozott, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját és a 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az említett 13. cikk B. részének b) pontja értelmében ingatlan bérbe- vagy haszonbérbeadásaként adómentes szolgáltatásnyújtásnak tekinti a teljes mértékben a vállalkozás vagyonának körébe vont épület egy részének az által saját szükségleteinek kielégítésére történő használatát.

24 Igaz, hogy a fent hivatkozott Seeling-ítélet alapjául szolgáló ügyben, mivel az adóalany természetes személy volt, megegyezett ezen adóalany és a vállalkozás vagyonának körébe vont javakat magáncélra használó személy. Mindazonáltal a belga kormánynak a Bíróság elé terjesztett észrevételeiben foglalt állításával ellentétben e körülményből nem lehet arra következtetni, hogy a Bíróság által az említett ítéletben hivatkozott, a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja nem alkalmazható, ha az adóalany jogi személy.

25 Ugyanis, egyrészt – amint az a megfogalmazásából világosan kitűnik – a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja nemcsak azon adóalanyra vonatkozik, amely magáncélra használja a vállalkozás vagyonának körébe vont javakat, hanem arra az esetre is vonatkozik, amikor valamely adóalany alkalmazottai használják ily módon e javakat. Márpedig az utóbbi esetben nem egyeznek meg az érintett személyek, és az a körülmény, hogy az adóalany jogi személy, nem zárja ki, hogy az említett adóalany alkalmazottai magáncélra használják a javakat.

26 Emellett meg kell állapítani, hogy az említett rendelkezés, amely az „adóalany” kifejezést használja, nem tesz különbséget a természetes személyek és a jogi személyek között, és a hatodik irányelv más rendelkezései alá nem tartozó bizonyos gazdasági ügyleteknek a HÉA vonatkozásában való megítélésének előírására korlátozódik.

27 Végeredményét tekintve a hatodik irányelv ötödik és hatodik preambulumbekezdéséből kitűnik hogy az „adóalany” minőség a gazdasági szereplő által teljesített ügyletekhez kapcsolódik, nem pedig az előbbi jogi formájához. Így ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének megfelelően adóalanynak kell tekinteni azt a személyt, aki az ugyanezen (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül e tevékenység céljára és eredményére.

28 Másrészt pontosítani kell, hogy a belga kormány állításával ellentétben nem tűnik ki a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítéletből, hogy a Bíróság az érvelését az ingatlan bérbeadásának állítólagos lehetetlenségére alapította, ha az ügylet egy és ugyanazon természetes személyt érint, aki tehát kettős, a bérbeadói és a bérlői minőséggel is rendelkezik.

29 Ugyanis, míg a Bíróság annak megítélésére korlátozhatta volna magát, hogy a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló helyzethez hasonló helyzetben fogalmilag nem egyezhettek meg a bérlet feltételeiben, azt vizsgálta, hogy e helyzet minősülhetett-e ingatlan bérletének a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében, és e tekintetben az említett ítélet

51. pontjában arra a következtetésre jutott, hogy az ilyen helyzetet mind a bérleti díj megfizetésében, mind pedig a haszonélvezet tartamában, valamint az ingatlan elfoglalásának jogában és az abból más személyek kizárásában való megegyezés hiánya jellemezte.

30 Ebből következik, hogy e jellemzők hiányában az épület egy részének jogi személy adóalany alkalmazottai által saját szükségleteinek kielégítésére történő használata, amely épületet ezen adóalany épített vagy az ingatlanon fennálló dologi jog alapján birtokol, a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében nem minősül ingatlan bérletének.

31 Ennélfogva azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját és a 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely – jóllehet az ezen 13. cikk B. része b) pontjának értelmében nem állnak fenn az ingatlan haszonbérbe- vagy bérbeadásának a jellemzői – az utóbbi rendelkezés alapján HÉA-mentes szolgáltatásnyújtásnak tekinti az olyan épület egy részének jogi személy adóalany alkalmazottai által saját szükségleteinek kielégítésére történő használatát, amelyet ezen adóalany épített vagy az ingatlanon fennálló dologi jog alapján birtokol, amennyiben e tárgyi eszköz után lehetséges az előzetesen felszámított adó levonása.

32 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megítélése, hogy az alapügyben szereplő helyzetben tekinthető-e úgy, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében ingatlan bérletéről van szó.

## A költségekről

33 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

**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 tanácsi irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját és a 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely – jóllehet az ezen 13. cikk B. része b) pontjának értelmében nem állnak fenn az ingatlan haszonbérbe- vagy bérbeadásának a jellemzői – az utóbbi rendelkezés alapján HÉA-mentes szolgáltatásnyújtásnak tekinti az olyan épület egy részének jogi személy adóalany alkalmazottai által saját szükségleteinek kielégítésére történő használatát, amelyet ezen adóalany épített vagy az ingatlanon fennálló dologi jog alapján birtokol, amennyiben e tárgyi eszköz után lehetséges az előzetesen felszámított adó levonása.**

**A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megítélése, hogy az alapügyben szereplő helyzetben tekinthető-e úgy, hogy az említett 13. cikk B. részének b) pontja értelmében ingatlan bérletéről van szó.**

Aláírások