TEMCO EUROPE

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2004. május 4. [1]

I — Bevezetés

1. A hatodik HÉA-irányelv [2] 13. cikk B. részének b) pontja adómentességet ír elő az „az ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbeadása] és bérbeadása" tekintetében, amely kifejezést a közösségi ítélkezési gyakorlat az uniós jognak megfelelően függetlenül és egységes módon határozott meg [3], bizonyos tagállamok jogrendszerénél szélesebb tartalmat tulajdonítva annak [4]. A Bíróság bérbeadás alatt olyan szerződést ért, amellyel az ingatlan tulajdonosa meghatározott időre mások kizárásával [5] ellenérték fejében engedi át az ingatlan használatának és élvezetének jogát.

2. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemben feltett kérdés tárgya annak meghatározása, hogy a fenti fogalomnak megfelel-e a három szerződés, amellyel valamely társaság az azonos cégcsoporthoz tartozó három másik társaság részére lényegében a használt alapterület alapján meghatározott díj ellenében visszavonhatóan és határozatlan időre átengedi a tulajdonában lévő ingatlan használatának és élvezetének jogát, anélkül hogy a jogosultak bármelyike az épület alapterülete meghatározott részének kizárólagos használati jogát élvezné.

3. Közelebbről a Cour d'appel de Bruxelles (hatodik adójogi tanács) két kérdést tesz fel, amelyek ugyanazon érem két oldalát képezik. Először azt kérdezi, hogy a szóban forgó megállapodások a fent említett adómentesség szerinti ingatlan-bérbeadásnak minősülnek-e. Másrészről azt kérdezi, hogy a fent

1 — Eredeti nyelv: spanyol.

2 — 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.).

3 — Lásd a C-358/97. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6355. o.) 51. pontját, a C-359/97. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6355. o.) 63. pontját, a C-326/99. sz., ún. „Goed Wonen-ügyben" 2001. október 4-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-6831. o.) 47. pontját, a C-315/00. sz Maierhofer-ügyben 2003. január 16-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-563. o.) 25. pontját, a C-269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-4101. o.) 46. pontját és a C-275/01. sz., Sinclair Collis-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5965. o.) 22. pontját. Ez a megközelítés a hatodik irányelv tizenegyedik preambulumbekezdéséből adódik, amely szerint a saját források minden tagállamban egységes módon történő beszedése érdekében az adómentességek egységes listájának elkészítésére van szükség. A fent hivatkozott ún. „Goed Wonen-ügyre" vonatkozó indítványában Jacobs főtanácsnok kifejtette, hogy véleménye szerint lehetetlen egységes meghatározást adni ennek a jogi fogalomnak, és ehelyett a hatodik irányelv szövegösszefüggése és szerkezete alapján kialakított funkcionális meghatározás alkalmazását javasolta.

4 — A fent hivatkozott Bizottság kontra Írország ügyben hozott ítélet 54. pontja, a fent hivatkozott Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítélet 66. pontja és a fent hivatkozott ún. „Goed Wonen-ügyben" hozott ítélet 49. pontja.

5 — A C-409/98. sz., Commissioners of Customs & Excise kontra Mirror Group plc. ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-7175. o.) 31. pontja. Lásd továbbá a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet 49. pontját és a fent hivatkozott Sinclair Collis-ügyben hozott ítélet 25. pontját.

említett közösségi jogi fogalom magában foglalja-e a Temco Europe SA tulajdonában álló ingatlannak az előző pontban meghatározottak szerinti hasznosítását a társaság gazdasági tevékenységén kívüli célra.

II — Jogi háttér

4. Írásbeli észrevételében a belga kormány ellenzi az utóbbi nézőpontot, mivel az véleménye szerint belső jogi norma (a *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*[6] 44. cikke (3) bekezdése 2. pontjának első albekezdése) értelmezését veti fel, amely a jelen ügyben nem alkalmazható, tekintettel arra, hogy sem a felek nem hivatkoztak rá, sem a *Tribunal de première instance de Bruxelles* nem vizsgálta. Ezt a megközelítést, amelyet a tárgyalás során az általam feltett kérdésekre válaszul megismételtek, és amelyet a többi résztvevő is elfogadott, így lehet könnyen összegezni: emlékeztetni kell arra, hogy az előzetes döntéshozatali eljárás keretében a Bíróság feladata az európai jog tőle kért értelmezése, vagy az ennek érvényességéről való döntés, de nem feladata ellenőrizni az alkalmazott nemzeti szabály kiválasztását, sem a kérdést előterjesztő bíróság által ez utóbbira adott magyarázatot, hiszen e nemzeti bíróságnak, mint az eljárás „gazdájának" a feladata annak meghatározása, hogy valamely rendelkezés mennyiben releváns a jogvita eldöntése szempontjából. Összegezve, e kérdés relevanciájának értékelése a kérdést előterjesztő bíróság hatásköre[7], amelyet a közösségi bíróság nem vizsgálhat felül, kivéve, ha a kérdés nem az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával kapcsolatos[8], kívül esik az uniós jog hatályán[9] vagy tartalma nyilvánvalóan hibás értékelésén alapul[10], amely feltételek a jelen esetben nem állnak fenn.

A — *A közösségi jog: a hatodik irányelv*

5. A 2. cikk szerint adóköteles ügylet „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás

6 — Ezt a törvényt 1969. július 3-án fogadták el (*Moniteur belge*, 1969. július 17.).

7 — Az 53/79. sz. Damiani-ügyben 1980. február 14-én hozott ítéletében (EBHT 1980., 273. o.) a Bíróság jelezte, hogy nem feladata a feltett kérdés eldöntése. Az EK-Szerződésnek a bírói hatáskörök megosztásáról rendelkező 177. cikke (jelenleg EK 234. cikk) alapján az ügyet — a tényállást, valamint a felek álláspontját — ténylegesen ismerő, valamint a végső döntés meghozatalaért felelős nemzeti bíróság feladata a feltett kérdések relevanciájának, valamint az előzetes döntéshozatal szükségességének megítélése (5. pont).

8 — A 126/80. sz. Salonia-ügyben 1981. június 16-án hozott ítélet (EBHT 1980., 1563. o.) 6. pontja és a C-186/90. sz. Durighello-ügyben 1991. november 28-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-5773. o.) 9. pontja.

9 — A 93/78. sz. Mattheus-ügyben 1978. november 22-én hozott ítéletben (EBHT 1978., 2203. o.) a Bíróság kimondta, hogy nincs hatásköre olyan jogszabályok értelmezésére, amelyeket a Közösség még nem fogadott el.

10 — A 13/68. sz. Salgoil-ügyben 1968. december 19-én hozott ítélet (EBHT 1968., 661. o.) 1. pontja és a 166/84. sz. Thomasdünger-ügyben 1985. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1984., 3001. o.) 11. pontja.

fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás".

6. A 4. cikk (1) bekezdése az adóalany fogalmát a következőképpen határozza meg:

„[...] az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére".

Az említett (2) bekezdés szerint gazdasági tevékenység különösen „azon tevékenység, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában".

7. A 6. cikk (1) bekezdése a „szolgáltatásnyújtás" fogalmát a maradékelv alapján határozza meg („minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek"); idetartozik a (2) bekezdés a) pontja alapján a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak.

8. A 13. cikk a következőképpen rendelkezik:

„Adómentességek belföldön

[...]

B. Egyéb adómentességek

Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

b) az ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbeadása] és bérbeadása, kivéve a következőket:

1. a tagállamok törvényi fogalommeghatározásainak megfelelő szállás helyadási szolgáltatás a

szállodaiparban vagy a hasonló kereskedelmi ágazatokban, beleértve a nyári táborhelyeket vagy a kempingeket;

2. járművek parkolására szolgáló helyek bérbeadása;

3. tartósan beépített berendezések és gépek bérlete;

4. széfügyletek.

A tagállamok e mentesség alkalmazásának körét illetően további kivételeket írhatnak elő [11];

[...]

11 — A hatodik irányelv más nyelvi verzióiban a spanyol nyelvű változattól (*Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos*) eltérő értelmű rendelkezés található: *Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen* (német); *Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération* (francia); *Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption* (angol); és *Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione* (olasz).

C. Választási lehetőségek

A tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák a következő esetekben:

a) ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbeadása] és bérbeadása;

[...]

A tagállamok korlátozhatják e választási lehetőség terjedelmét, és meghatározzák gyakorlásának módjait."

B — *A belga jog: a hozzáadottértékadó-kódex*

9. A kódex 44. cikke (3) bekezdésének 2. pontja adómentesnek nyilvánítja az ingatlanok bérbeadását és a 19. cikk (1) bekezdése szerinti hasznosítását, azaz az adóalany gazdasági tevékenységén kívüli hasznosítását ellenérték fejében. A mentesség alól kizárja az épületek pénzügyi lízingjét, a járművek tárolására, értéktárgyak letétbe helyezésére és kempingezésre alkalmas terület rendelke-

zésre bocsátását, a szállodák, motelek és más olyan hasonló intézmények általi szállásadást, ahol fizető vendégeket fogadnak, illetve a páncélszekrények bérbeadását.

— A szerződés időtartama a tevékenység időtartamához van kötve, de a tulajdonos igazgatósága bármely időpontban és előzetes értesítés nélkül kötelezheti a társaságokat az ingatlan kiürítésére.

III — A tényállás és az alapeljárás

10. A Temco Europe SA (a továbbiakban: Temco) épületek tisztításával és karbantartásával foglalkozó belga gazdasági társaság — amely fenti tevékenysége körében a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alanya — tulajdonosa egy Brüsszelben található 1993 és 1994 között felújított építménynek, amely azonban nem a székhelye.

— A költségeket a három társaság viseli; a víz és az áram költségét a fogyasztás alapján számítják ki, míg a közös költséget és a javítási költségeket a használt alapterület alapján határozzák meg.

11. 1994. február 1-jén a Temco az azonos cégcsoporthoz és ugyanazon központi ügyvezetés által irányítása alá tartozó társasággal három megállapodást kötött, amelyeket „átengedési megállapodásnak" minősítettek, és amelyek célja az épület használatának és élvezetének átengedése volt az alábbi feltételekkel:

— A bérleti díj, amelyet évente számláznak ki, négyzetméterenként 3 500 BEF (ténylegesen az annak megfelelő összeg euróban) az iroda és 1 000 BEF a raktárhelyiség esetében. Az így kiszámított összeget megnövelik az HÉA nélkül számított árbevétel 0,4%-ával, továbbá foglalkoztatottanként évi 5 000 BEF-fel.

— Az érintett társaságok a Temco ügyvezetése által kijelölt helyen végzik tevékenységüket az épületben, de anélkül, hogy meghatározott részterület használatára kizárólagos joguk lenne.

— Az épületbe való bejutásról és annak tisztántartásáról szóló belső szabályzat a tulajdonos társaság meghatalmazottai részére korlátlan bejárási jogot biztosít.

— A felek kizárták a belga polgári törvénykönyv 1709. cikkének alkalmazását, amely a bérlet szabályait tartalmazza.

12. A tulajdonos levonta a felújítási munkákért a részére kiszámlázott HÉA-t, a belga adóhatóság azonban arra az álláspontra helyezkedett, hogy a fentiekben leírt megállapodások valójában adómentes bérbeadásnak minősülnek, és ez okból nem helyezhetők levonás alá. Következésképpen 1997. április 16-án fizetési meghagyást bocsátott ki a kérdéses összeg tekintetében, amelyet — miután azt végrehajtási záradékkal látták el — közölt a Temcóval, azonban ez utóbbi társaság kifogással élt.

13. A *Tribunal de première instance de Bruxelles* 2000. szeptember 29-én hozott ítéletében megsemmisítette a határozatot, és megtiltotta a fizetési meghagyás végrehajtását, amely döntés ellen az État belge fellebbezett.

IV — Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

14. A *Cour d'appel* felfüggesztette az eljárást és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja akként értelmezendő-e, hogy a közösségi jog szerinti értelemben ingatlanbérbeadásnak minősülnek azon — a belga jog szerint atipikus szerződésnek tekintendő — ügyletek, amelyekkel valamely társaság kapcsolt vállalkozásai részére egyidejűleg — különböző szerződések útján részben, de lényegét tekintve a használt terület alapján meghatározott díjazás ellenében — ugyanazon ingatlant illetően visszavonható használati jogot biztosít, ahol a bizonytalanságot a jogosultak és az átengedő feletti közös irányítás ellensúlyozza, vagy más szavakkal: a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában foglalt »ingatlanok bérbeadásának« autonóm közösségi jogi fogalma magában foglalja-e valamely ingatlannak az adózó gazdasági tevékenységétől — a belga hozzáadottértékadó-kódex 44. cikke 3. §-a 2. pontjának utolsó mondata szerinti — eltérő célokra történő visszterhes hasznosítását, azaz az ingatlan határozatlan időre szóló, visszavonható rendelkezésre bocsátását havi ellenszolgáltatás fejében, habár ezen ellenszolgáltatás változó összegű, és részben a nem kizárólagos használati joggal rendelkező szerződő fél üzleti eredményétől függ, figyelemmel arra, hogy a bizonytalanságot a jogosultak és az átengedő feletti közös irányítás ellensúlyozza?"

V — A Bíróság előtti eljárás

15. Az eljárási szabályzat 20. cikke alapján írásbeli észrevételt nyújtott be a belga kormány, a Temco és a Bizottság.

16. A 2004. április 1-jén tartott tárgyaláson az írásbeli szakaszban részt vevő felek vettek részt álláspontjuk szóbeli ismertetése céljából.

VI — Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elemzése

17. A belga bíróság részletes és többboldalú megfogalmazása két egymást kiegészítő, de különböző kérdést rejt magában. Az első kérdés arra irányul, hogy az alapeljárás tárgyát képezőkhöz hasonló megállapodások minősíthetők-e a Bíróság értelmezése alapján a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja szerinti „ingatlan-bérbeadásnak".

18. A másik kérdés némiképp zavarosan került megfogalmazásra. A teljes kérdés utolsó részét felszínesen vizsgálva úgy tűnhet, hogy pleonazmusról van szó, mivel ugyanazt a kérdést teszi fel, csak más szavakkal fogalmazva. Ugyanakkor a HÉA-kódex 44. cikke (3) bekezdésének 2. pontjára, illetve 19. cikkének (1) bekezdésére való utalás arra enged következtetni, hogy a kérdés valójában arra irányul, hogy amennyiben a szóban forgó megállapodások bérletként való minősítését elvetjük, lehet-e azokat az épületnek a Temco gazdasági tevékenységén kívüli, ellenérték fejében történő hasznosításának tekinteni. Ez utóbbi kérdés vizsgálata esetén el kell dönteni azt, hogy a tagállamok az említett rendelkezésben foglalt kivétel alkalmazási körét bővíthetik-e akképpen, hogy azt a bérlettől eltérő jogintézményekre is alkalmazzák.

A — *Az első kérdés*

19. A jelen indítvány elején bemutattam, hogy a Bíróság hogyan értelmezte a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának fogalmait. Valójában keveset lehet a már elmondottakon kívül hozzáadni anélkül, hogy a Bíróság előzetes döntéshozatali eljárásbeli hatáskörének túllépését kockáztatnánk, a konkrét ügy megoldásával meghaladva a közösségi jog legfelsőbb szintű értelmezőjének szerepkörét, megsértve ezzel a nemzeti bíróság joghatóságát [12]. Vagyis ebben a kevésben kell pontosan megtalálni a megoldást arra, hogy a *Cour d'appel de Bruxelles* által feltett kérdésre választ lehessen adni.

20. A közösségi ítélkezési gyakorlatnak megfelelően HÉA-mentes az (1) ingatlan tulajdonosa által más részére, (2) harmadik személyek kizárásával, (3) az ingatlan hasz-

12 — Lásd a C-30/02. sz., Cash & Carry SA kontra Fazenda Pública/Registo Nacional de Pessoas Colectivas és Ministério Público ügyre (amelyben még nem született ítélet) vonatkozó 2003. december 11-én ismertetett indítványom 35. pontjában tett észrevételeket a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti hatáskörmegosztásról az előzetes döntéshozatali eljárásokban.

nálatának vagy élvezetének átengedése, (4) meghatározott időre, (5) ellenérték fejében. Annak eldöntése érdekében, hogy egy adott megállapodás megfelel-e a fenti meghatározásnak, figyelembe kell venni az ügylet összes elemét és a körülményeket [13] a tényleges tartalom feltárása érdekében [14], függetlenül attól, hogy maguk a felek hogyan minősítették azt [15].

21. Az első és a harmadik elem jelen van a Temco által kötött szerződésekben, így a jogvita a teljesítés kizárólagossága, az időtartam és a szerződésben meghatározott díj jellege körül forgott.

1. A bérlő birtoka

22. Az ingatlan-bérbeadás egyik jellemzője a *dominus* jogainak átadása a rendelkezési jog kivételével, és így következésképpen annak a hatalomnak is az átadása, hogy a bérlő másokat — a tulajdonost is beleértve — az ingatlan birtokából kizárjon. Ugyanakkor a kizárólagos bérlet nem jelent egyetlen bérlőt, hiszen a közös birtoklás [16] lehetséges egy vagy több szerződés útján. A döntő tényező a bérlők monopóliuma arra, hogy a bérbevett dolgot birtokukban tartsák, megtiltva annak használatát mások részére.

23. A fentiek szerint tehát nem releváns, hogy az átadott jogokat egyetlen vagy több személy gyakorolja-e, illetve az, hogy az átadásra egy vagy több megállapodás keretében kerül sor. Továbbá a Bíróság által kifejlesztett fogalom szempontjából nincs jelentősége annak, hogy minden használó részére kijelölik-e az épület egy meghatározott részét, vagy a használat osztatlanul, eszmei hányadok alapján történik [17].

24. A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában meghatározott kivétel olyan jogügyletekre utal, amelyek ugyanezen közösségi jogi norma 4. cikke szerinti gazdasági tevékenység körébe tartoznak, de amelyek a természetükből adódóan nem kelet-

13 — Lásd a C-150/99. sz., Svenska staten kontra Stockholm Lindöpark AB és Stockholm Lindöpark AB kontra Svenska staten ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-493. o.) 26. pontját.

14 — A C-108/99. sz., Commissioners of Customs & Excise kontra Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-7257. o.) 33. pontja.

15 — A fent hivatkozott Maierhofer-ügyben hozott ítélet 39. pontja.

16 — Alber főtanácsnok a fent hivatkozott Bizottság kontra Írország ügyre vonatkozó indítványának 65. pontjában elismerte, hogy a bérlői jogállással egyszerre több személy is rendelkezhet.

17 — A Bizottság írásbeli észrevételeiben megjegyzi, hogy az 1994. február 1-jén kelt szerződések minden bérlő számára saját használatra kijelölik az alapterület egy tökéletesen meghatározható részét, amelyhez az Étát belge hozzátette, hogy a díj meghatározásának alapvető eleme a bérlők által ténylegesen használt alapterület. Másrészről, bizonyos jogviszonyokban, mint az alapeljárás tárgyát képezőben is, ténylegesen lehetetlen az, hogy ne kerüljön az épület bizonyos része az egyes bérlők számára kijelölésre, függetlenül a közös területek használatától. Mindenesetre a három társaság egységet képez az ingatlan használatából kizárt harmadik személyekkel szemben.

keztetnek releváns hozzáadott értéket, ami fiskális jellegű okokból kívánatossá teszi az adómentesség megállapítását [18]; ugyanezen okok magyarázzák az adómentesség alóli kivételeket az ingatlanok aktívabb hasznosítása esetén [19].

25. A megoldás kulcsát a felek által meghatározott jogi minősítés mellett a jogügylet jellegében és gazdasági tartalmában kell keresni, különben fennáll a veszélye annak, hogy az adó általános és semleges jellegét megsértve tartalmuk szerint azonos jogügyletek eltérő bánásmódban részesülnek. A fentiek alapján a Bíróság az ún. „Goed Wonen-ügyben" hozott ítéletében kimondta, hogy nem ellentétes a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjával és 13. cikke C. részének a) pontjával az olyan nemzeti jogszabály, amely a HÉA-mentesség céljából a bérlettel analóg módon kezeli a haszonélvezeti jog szerződésben és ellenérték fejében történő alapítását valamely ingatlanon.

26. Ilyen körülmények között a nemzeti bíróság feladata a vitatott megállapodások tartalmának és teljesítésük módjának vizsgálata [20] annak megállapítása érdekében, hogy az mások kizárásával átruházza-e a jogosult társaságokra az ingatlan élvezetének jogát.

2. A bérlet időtartama

27. Az időtartam alapvető eleme e szerződéstípusnak, ezért a fent hivatkozott Bizottság kontra Írország és Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítéletek 56., illetve 68. pontjában a Bíróság nem minősítette bérletnek az olyan megállapodást, ahol a felek megegyezése erre az elemre nem terjedt ki, például a valamely útlétesítmény díj ellenében történő használatáról szóló szerződés esetén. Hasonló okokból a Stockholm Lindöpark ügyben hozott ítélet 27. és 28. pontja megjegyzi, hogy a golfpálya harmadik felek általi, ellenérték fejében történő használatának időtartama egyike azoknak az elemeknek, amelyet a nemzeti

18 — Függetlenül a 13. cikk C. része alapján a tagállam által az adóalanyok részére biztosítható azon lehetőségtől, hogy az adókötelezettséget válasszák. A C-396/98. sz., Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR kontra Finanzamt Paderborn ügyre (2000. június 8-án hozott ítélet, EBHT 2000., I-4279. o.) vonatkozó indítványom 20. pontjában jeleztem, hogy a fent említett rendelkezésnek megfelelően a tagállamok szabadon dönthetnek a mindenkori gazdasági helyzetre figyelemmel, hogy megadják-e ezt a jogot, és hogy ezt milyen esetben, milyen feltételekkel és milyen határok között tegyék.

19 — Lásd e körben a fent hivatkozott ún. „Goed Wonen-ítélet" 52–53. pontját. A C-346/95. sz., Elisabeth Blasi kontra Finanzamt München I ügyben 1998. február 12-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-481. o.) 15–16. pontja érdekes megfontolásokat vetett fel az ingatlanoknak a hatodik irányelv szerinti megítélésével kapcsolatban. Már idestova három évtizede, hogy J. C. Scholsem: *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier* című tanulmányában (Université de Liège, Faculté de Droit, 1975., 123. o.) felvetette a bérlet adóztatásával kapcsolatos problémákat.

20 — Az État belge és a Temco észrevételeikben ezen elemeket tanulmányozzák, amelyeket jelenleg a *Cour d'appel de Bruxelles* értékel az ügy eldöntése érdekében.

bíróságnak figyelembe kell vennie annak eldöntése során, hogy az adott ügylet HÉA-köteles-e. A Blasi-ügyben hozott ítélet 23–26. pontja hozzáteszi, hogy a bérlet időtartama az alapvető elem, ami lehetővé teszi a lakóingatlan bérbeadása és a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja alapján HÉA-köteles szálláshelyadási szolgáltatás elhatárolását.

28. Ugyanakkor, ha a birtoklás időtartamának van is némi jelentősége, az csak az egyik eleme az ingatlan bérbeadásának, így nem lehet minden más körülménytől, és különösen a jogviszony tényleges időtartamától függetlenül annak kizárólagos döntő jeleként figyelembe venni, hogy valamely megállapodás bérleti szerződésnek minősül. Éppen a Blasi-ügyben hozott ítéletben a Bíróság pontosította, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjesztő bíróság feladata annak eldöntése, hogy a szerződésben szereplő időtartam megfelel-e a felek tényleges akaratának, és nemleges válasz esetén annak megállapítása, hogy mi az ingatlan birtoklásának tényleges időtartama.

29. Másrészről a „megállapított időtartam" nem jelent egyben „határozott időtartamot", így valamely ingatlan használatának határozatlan időre történő átengedése — pusztán ebből a körülményből kifolyólag — nem zárja ki a megállapodás hatodik irányelv szerinti bérletként történő minősítését [21]. Releváns lehet, amennyiben az időtartam annyira rövid, hogy a Blasi-ügyben kifejlesztett szabály szerint szálláshelyadásnak minősül, de lényegtelen, amennyiben a szerződés meghalad egy minimális időtartamot. Ezen a ponton nem lényeges az, hogy a megállapodás szerint a jogviszony megszüntetése csupán az egyik féltől függ-e vagy mindkét fél közös megegyezésétől, avagy tőlük független külső körülménytől, mivel bármelyik esetben a szerződési szándék valamely dolog bizonyos, habár határozatlan időre történő átadására irányul.

30. Ezért a használati jog bizonytalan időre való átengedése nem veszíti el bérleti minőségét csupán azon körülmény miatt, hogy annak megszűnése a tulajdonos akaratától függ. Amint a Blasi-ügyben, minden esetben szükséges a tényleges körülmények vizsgálata a jogviszony értékelése során, amely szintén a nemzeti bíróság feladata [22]. Ahogy az État belge is megjegyezte írásbeli észrevételeiben, a bizonytalan idejű bérletek adómentességének kizárása sértené a semlegesség elvét, mivel lényegében azonos ügyletek eltérő bánásmódban részesülnének. Igaza van

21 — Jacobs főtanácsnok ún. „Goed Wonen-ügyre" vonatkozó indítványának 84. pontjában a 13. cikk B. részének b) pontja szerinti jogügyletet úgy határozta meg, mint az a szerződés, amelyben „az egyik fél átengedi másnak az ingatlan tulajdonosi minőségben történő használatának és élvezetének jogát a szerződésben meghatározott *(határozott vagy határozatlan)* időre ellenérték fejében" (a dőlt betűs kiemelés tőlem származik).

22 — Az alapeljárásban a szerződéseket 1994. február 1-jén írták alá, és úgy tűnik, hogy azok mindvégig hatályban voltak.

abban, hogy ezt a közösségi jogi fogalmat nem a jogi forma, hanem a szolgáltatás jellege alapján kell elhatárolni, így — a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően — a tulajdonos által valamely ingatlan használatának díj ellenében történő átadását bérbeadásnak kell minősíteni [23].

3. A bérleti díj

32. A Temco a fenti elemre hivatkozik, amely alapján az 1994-ben aláírt megállapodások — álláspontja szerint — nem minősülnek bérletnek, hiszen a bérleti díjat nem csupán az elfoglalt terület alapján, hanem a bérlők árbevétele és az általuk foglalkoztatott munkavállalók száma alapján határozták meg. Ez az állítás először is nem tűnik teljesen igaznak, mivel a díj alapvető számítási alapja a használt terület. Továbbá az iratokban foglaltak szerint az időtartamnak nincs hatása a bérleti díj meghatározására.

31. A fenti megfontolások alapján lényegtelen az a tény, hogy az alapeljárásban az épület tulajdonosa és a bérlő gazdasági társaságok azonos cégcsoport tagjai és azonos irányítás alá tartoznak, mert habár ez csökkenti a bizonytalanságot, nem erősíti a „bérleti jelleget": az időtartam határozatlansága és bizonytalansága a hatodik irányelv alapján nem releváns a minősítés szempontjából, így a bizonytalan jelleg csökkenése szintén nem bír jelentősséggel.

33. Az árat általában természetben vagy törvényes fizetőeszközben lehet meghatározni; mindkét esetben az alapvető tényező az átadott ingatlan alapterülete, elhelyezkedése, állapota, a bérlet célja és időtartama. Más tényezők is hatással lehetnek, mint például a jelen esetben felmerülők vagy egyéb tényezők, feltéve, hogy ezek nem ütköznek a jogrendbe, az üzleti szokásokba vagy a jó erkölcsbe. Továbbá el kell ismerni, hogy a fenti tényezők némelyike — például az időtartam — hiányzik, de a megállapodás ettől függetlenül megtartja bérleti jellegét. Így nem különös, hogy a díjat havonta kell fizetni, míg a jogviszony hatályosságát évenként határozzák meg. A fentiek alapján nincs összefüggés a díj meghatározásakor irányadó tényezők és az ügylet jogi minősítése között.

23 — Darmon főtanácsnok a C-63/92. sz. Lubbock Fine & Co. kontra Commissioners of Customs and Excise ügyre (1993. december 15-én hozott ítélet, EBHT 1993., I-6665. o.) vonatkozó indítványának 27. pontjában megerősítette, hogy a HÉA-val kapcsolatos közösségi jog alapján a határozatlan idejű használatot engedő szerződés bérletnek minősül.

34. Összegezve, a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja olyan szerződésre utal, amely alapján egy ingatlan tulajdonosa díj ellenében az ingatlan használatának és élvezetének jogát — ebből a tulajdonost is beleértve mindenki mást kizárva — átengedi egy másik személynek. Annak eldöntése, hogy az adott ügylet megfelel-e a fenti feltételeknek, a nemzeti bíróság feladata, amely ebből a célból köteles figyelembe venni az ügylet összes elemét és körülményeit. Ugyanakkor nem releváns:

1. a szerződés felek általi jogi minősítése;

2. a bérlők száma, az ugyanazon ingatlanra vonatkozó szerződések száma, illetve az a tény, hogy az ingatlan alapterületének egy részét határozottan kijelölik-e az adott bérlő részére vagy eszmei hányadok szerint osztják el;

3. a szerződés időtartamának vagy megszűnésének kisebb vagy nagyobb fokú határozatlansága, beleértve, hogy arról nem születik kifejezett megegyezés, illetve, hogy függhet csupán az egyik fél akaratától, mindkettejük közös megegyezésétől, vagy rajtuk kívülálló külső eseménytől;

4. a jogviszonyban részt vevő gazdasági társaságok ugyanazon cégcsoporthoz vagy közös ügyvezetés alá tartozása;

5. a bérleti díj formája, illetve azok a tényezők, amelyeket a felek elmulaszthattak megjelölni, különösen a használat átengedésének időtartama.

4. Megjegyzés az esetleges adóelkerülési szándékról, illetve a kivételek szigorú értelmezésének elvéről

35. A 13. cikk B. részének első bekezdése szerint „az adókijátszások, az adókikerülések és az esetleges visszaélések" megakadályozása érdekében [24], az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjesztő bíróságnak e feladat teljesítése körében meg kell vizsgálnia, hogy

24 — R. Mendizábal Allende „La infracción tributaria y el delito fiscal" című, az *Actualidad Administrativa*, 1996/1. számában megjelent cikke megerősíti, hogy nincs az adócsalásnál ősibb dolog, és ennek bemutatására elmondja, hogy egy egyiptomi út során Szakkarába érkezve a Dzsószer fáraó piramisa közelében lévő masztabán látta a csalás és vesztegetés pikáns példáját. Itt egy domborművön négy parasztot vagy kereskedőt ostoroz a fáraó ugyanannyi tisztviselője. „A kincstár ellenőrei által megbüntetett késedelmes adófizetők". A fejük felett egy kazettában feljegyzett hieroglifafelirat nem minden hátsó szándék nélkül arról tájékoztat, hogy „Nem fizetik az adót, amivel a fáraónak tartoznak, ehelyett megvesztegetik az írnokait, hogy azok ne büntessék meg őket".

az adóalanyt törvényellenes szándék vezérlie, vagy, akár a nyereségszerzés szándéka nélkül [25], az ügyletnek adóhiány-keletkeztető hatása volt. Ez utóbbi értelmezési szempont szerint kell bírói hatáskörét gyakorolnia annak vizsgálata során, hogy az adómentesség feltételei fennállnak-e az adott ügylet esetében.

36. A nemzeti bíróságok kötelesek a legnagyobb szigorral eljárni, ha valamely szabály alkalmazásának elkerülésére irányuló jogi konstrukcióval szembesülnek, és alkalmazniuk kell a közös HÉA-rendszert vezérlő semlegesség elvét.

37. A fenti megközelítés lehetővé teszi olyan szerződések „ingatlan-bérbeadássá" való minősítését, amelyek első látásra másként minősülnének, és nem mond ellent a Bíróság által több ízben rögzített, a kivételek szigorú értelmezését előíró elvnek [26]. A fenti szabály megakadályozza azt, hogy a jogszabályban meghatározott feltételek hiánya esetén is járjon az adóelőny. Ezzel szemben azon ügyleteknek, amelyek formájuk ellenére megtartják hasonlóságukat az adómentességben részesülő ügyletekhez, ugyanezen kivétel hatálya alatt kell maradniuk. Amint ezt Jacobs főtanácsnok elismerte a Seeling-ügyre vonatkozó indítványa 32. pontjában, a szigorú értelmezés követelménye nem jelenti a kivételek meghatározására alkalmazott kifejezések olyan értelmezését, amely megakadályozza azok érvényesülését.

B — *A második kérdés*

38. A *Cour d'appel de Bruxelles* továbbá azt kérdezi, hogy a kérdéses megállapodások az ingatlan olyan hasznosításának minősülnek-e, amely a Temcónak a belga HÉA-kódex 44. cikke (3) bekezdése 2) pontjának első bekezdése és 19. cikkének (1) bekezdése szerinti üzleti tevékenységén kívül történik. Valójában olyan kérdésről van szó, amelyre a választ a belga bíróságnak kell megtalálnia bírói hatáskörének gyakorlása keretében, figyelemmel az adott ügy tényállására és az irányadó jogszabályokra. Nem a Bíróság feladata valamely jogügylet minősítése annak eldöntése érdekében, hogy az adott nemzeti jogszabály alkalmazandó-e.

25 — A Bíróság elismerte a hatodik irányelv szerinti adóelkerülés fogalmának objektív jellegét (a 138/86. és 139/86. sz., Direct Cosmetics egyesített ügyekben 1988. július 12-én hozott ítélet [EBHT 1988., 3937. o.] 21–23. pontja).

26 — Lásd a C-185/89. sz., Velker International Oil Company-ügyben 1990. június 26-án hozott ítélet (EBHT 1990, I-2561. o.) 19. pontját, a C-2/95. sz. SDC-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-3017. o.) 20. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítélet 64. pontját és a C-240/99. sz. Skandia-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1951. o.) 32. pontját. Az újabb ítélkezési gyakorlatban lásd a C-8/01. sz. Assunrandor-Societetet-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13711. o.) 36. pontját, a C-212/01. sz. Unterpertinger-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13859. o.) 34. pontját és a C-307/01. sz. D'Ambrumenil-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13989. o.) 52. pontját.

39. A fentiek ellenére a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdés egy fontosabb problémát vet fel: ellentétes-e a hatodik irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely kibővíti a kivételek alkalmazási körét; vagy más szavakkal: megengedi-e az irányelv, hogy a tagállamok a bérbeadással együtt mentességben részesítsék az ingatlannak az adóalany gazdasági tevékenységén kívüli, bevételszerzés céljából történő hasznosítását?

40. Véleményem szerint a kérdésre nemleges választ kell adni.

41. A közösségi jogalkotó szándéka arra irányul, hogy minden tagállamban a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységet — beleértve materiális vagy immateriális javak hasznosítását — bevételszerzés céljából végző adóalanyok által belföldön teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás HÉA-köteles legyen.

42. Az olyan adóalanynak, aki a tulajdonát az adóalanyiságot egyébként megalapozó tevékenységtől eltérő célra hasznosítja, a hasznosítással kapcsolatban két választása van: kizárja azt a közös HÉA-rendszer alól, vagy integrálja üzleti tevékenységébe, levonva az előzetesen felszámított HÉA-t, és befizetve a saját célú hasznosításra vonatkozó adót a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja alapján [27]. A fenti szabály célja, hogy elkerülje azt, hogy a vállalkozás céljaira rendelt, de személyes célra hasznosított eszközök elkerüljék az adóztatást, ha az adóalany levonhatta azt az adót, amit a beszerzése során felszámítottak [28], ezáltal biztosítva az adóalanyok és a végső fogyasztók közötti egyenlő bánásmódot [29].

43. Így a 4. cikk (2) bekezdése a 6. cikk (2) bekezdésének a) pontjával együtt olvasva lehetővé teszi annak megerősítését, hogy ingatlanoknak a tulajdonos gazdasági tevékenységén kívül eső használata és hasznosítása bevételszerzés céljából nyújtott szolgáltatásnak minősül, és következésképpen adóköteles, feltéve, hogy a beszerzés időpontjában adólevonási jog keletkezett [30].

44. A 13. cikk B. részének b) pontja a szolgáltatásnyújtások egy meghatározott csoportját mentesíti az adó alól [31], függetlenül attól, hogy arra az adóalany gazdasági tevékenysége körén belül vagy azon kívül kerül sor. Ebben a második esetben azonban alá

27 — Jacobs főtanácsnok Seeling-ügyre vonatkozó indítványának 29. pontjában erre a két választási lehetőségre emlékeztet.

28 — Az 50/88. sz. Kühne-ügyben 1989. június 27-én hozott ítélet (EBHT 1988., 1925. o.) 8. pontja.

29 — A C-258/95. sz. Fillibeck-ügyben 1997. október 16-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-5577. o.) 25. pontja.

30 — Lásd a Seeling-ügyben hozott ítélet 42. pontját és az ott hivatkozott ítéleteket.

31 — A Bíróság így minősítette az ingatlanok bérbeadását, például a Mirror Group-ügyben hozott ítélet 24. és azt követő pontjaiban, valamint a Cantor Fitzgerald International-ügyben hozott ítélet 17. és azt követő pontjaiban.

kell vetni ezeket az adónak, amennyiben a bérlet tárgya kapcsán már korábban HÉA-levonási jog keletkezett.

45. A hatodik irányelv közös rendszere, csakúgy, mint az általánosság és a semlegesség elve — amelyekből az adómentességek szigorú értelmezésének elve származik — nem tesznek lehetővé olyan általános adómentességet az ügylet jogi természetétől függetlenül, amely az adóalany — már adólevonási jogot keletkeztetett — eszközeinek a tevékenységi körön kívül történő hasznosítására vonatkozik [32]. A közösségi szabályozásban nem található semmi, ami az ilyen jellegű hasznosítást a bérlet fogalmába vonná [33].

46. A fenti következtetés nem áll ellentétben a 13. cikk B. része b) pontja második albekezdésének spanyol változatával, amely szerint a tagállamok más esetekkel is „kibővíthetik" a fenti adómentességet, mivel, ahogy azt a Bíróság megállapította [34], a különböző nyelvi változatokra és a rendelkezés szövegösszefüggésére való tekintettel a rendelkezés éppen ennek ellenkezőjére irányul, azaz lehetővé teszi, hogy a tagállamok a felsoroltaktól eltérő egyéb tényállásokat kizárjanak az adómentességből [35].

47. A fent hivatkozott Amengual Far-ügyben hozott ítéletben a Bíróság kimondta, hogy a hatodik irányelv megengedi azt, hogy a tagállamok általános szabály szerint HÉA-kötelessé tegyék az ingatlanok bérbeadását, és kivétel alkalmazásával csak a lakóingatlanok bérbeadását tegyék adómentessé, amely szintén nem vonja kétségbe az általam javasolt megközelítést. A Bíróság itt figyelembe vette a közösségi norma által az ingatlanok bérbeadásának mentesítésével kapcsolatosan a nemzeti jogalkotóra ruházott széles hatáskört, de ahogy a 13. cikk B. részének b) pontja és a 13. cikk C. része szerinti választási lehetőség mutatja, ez a tagállami hatáskör nem áll fenn a 6. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti bármely más gazdasági tevékenység tekintetében.

32 — A Seeling-ítéletben a Bíróság megerősítette, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. rész b) pontja és a 6. cikk (2) bekezdés első rész a) pontjával ellentétes olyan nemzeti szabályozás, amely alapján egy adóalany üzleti tevékenységéhez tartozó ingatlan egy részének saját célra történő használatát adómentes szolgáltatásnyújtásnak tekinti, és így az nem minősíthető bérletnek.

33 — A Seeling-ügyben előadott, már többször hivatkozott indítványában Jacobs főtanácsnok azt írta, hogy „amennyiben a közösségi jogalkotó úgy kívánta volna, hogy a 6. cikk (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját a 13. cikk B. részének b) pontjával együttesen kelljen értelmezni, akkor indokolt lett volna, hogy a 6. cikk (2) bekezdése első albekezdése kifejezett utalást tartalmazzon a 13. cikk B. részének b) pontjára, mivel gyakorlatilag az ilyen olvasat eredménye egy adóköteles ügyletnek adómentes ügyletté való alakítása".

34 — A fent hivatkozott Lubbock Fine-ügyben hozott ítélet 13. pontja és a C-12/98. sz., Amengual Far-ügyben 2000. február 3-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-527. o.) 10. pontja.

35 — A 173/88. sz. Henriksen-ügyben 1989. július 13-án hozott ítéletben (EBHT 1989., 2763. o.) a Bíróság kifejtette, hogy a 13. cikk B. része b) pontjának utolsó albekezdése a tagállamokra hagyja a kivétel hatályának meghatározását azzal, hogy lehetőséget ad további adómentesség adására, de nem engedi számukra a mentességből kizárt tevékenységek adó alóli mentesítését (21. pont).

VII — Végkövetkeztetések

48. A fenti megállapításokra való tekintettel azt javasolom a Bíróságnak, hogy a *Cour d'appel de Bruxelles* által feltett kérdéseket az alábbiak szerint válaszolja meg:

„1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK (hatodik) tanácsi irányelv 13. cikke B. részének b) pontja szerinti ingatlan-bérbeadás olyan jogügylet, amely alapján az ingatlan tulajdonosa az ingatlan használatának és élvezetének jogát ellenérték fejében átengedi más személynek, mindenki mást — a tulajdonost is beleértve — kizárva az ingatlan használatából. A nemzeti bíróság feladata annak eldöntése, hogy az adott ügylet megfelel-e a fenti feltételeknek, amely ennek során köteles figyelembe venni az ügylet összes elemét, továbbá a körülményeket, és különösen az esetleges adócsalásra vagy adóelkerülésre irányuló szándékot. Az elemzés során az alábbi szempontok nem relevánsak:

a) a szerződés felek általi jogi minősítése;

b) a bérlők száma, az ugyanazon ingatlanra vonatkozó szerződések száma, illetve az a tény, hogy az ingatlan alapterületének egy részét határozottan kijelölik-e az adott bérlő részére, vagy eszmei hányadok szerint osztják el;

c) a szerződés időtartamának vagy megszűnésének kisebb vagy nagyobb fokú határozatlansága, beleértve, hogy arról nem születik kifejezett megegyezés, illetve, hogy függhet csupán az egyik fél akaratától, mindkettejük közös megegyezésétől vagy rajtuk kívülálló külső eseménytől;

d) a jogviszonyban résztvevő gazdasági társaságok ugyanazon cégcsoporthoz vagy közös ügyvezetés alá tartozása;

e) a bérleti díj formája, illetve azok a tényezők, amelyeket a felek elmulaszthattak megjelölni, különösen a használat átengedésének időtartama.

2) A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját és 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azok tiltják az olyan nemzeti szabályozást, amely általános jelleggel mentesíti a hozzáadottérték-adó alól a korábban adólevonási jogot keletkeztető ingatlannak a gazdasági tevékenység körén kívüli, bármilyen jogi formában megvalósuló hasznosítását."