A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2009. június 11. *

A C-572/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Krajský soud v Ústi nad Labem (Cseh Köztársaság), a Bírósághoz 2007. december 24-én érkezett, 2007. november 20-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **RLRE Tellmer Property sro**

és

a **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (előadó), P. Kūris és L. Bay Larsen bírák,

* Az eljárás nyelve: cseh.

főtanácsnok: V. Trstenjak,
hivatalvezető: K. Sztranc-Sławiczek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. november 6-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Finanční ředitelství v Ústí nad Labem képviseletében J. Janoušková,

– a RLRE Tellmer Property sro képviseletében R. Lančík és J. Rambousek,

– a cseh kormány képviseletében M. Smolek, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében K. Georgiadis, S. Alexandriou és V. Karra, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és M. Thomann-ová-Körnerová, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2008. december 9-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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. része b) pontjának értelmezésére vonatkozik (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban hatodik irányelv).

2 E kérelmet az RLRE Tellmer Property sro (a továbbiakban: RLRE Tellmer Property) és a Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (Ústí nad Labem-i adóigazgatóság) között valamely bérház közös használatú helyiségei takarítási költségeinek – a bérleti díjéhoz hasonló – hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alóli mentessége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a HÉA alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 A hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése pontosítja:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.

Ez a tevékenység többek között lehet:

– immateriális javak átengedése függetlenül attól, hogy ezt jogcímet létesítő okiratba foglalták-e, vagy sem,

– kötelezettségvállalás valamely cselekménytől való tartózkodásra vagy valamely helyzet, állapot [helyesen: valamely cselekmény vagy állapot] tűrésére,

– szolgáltatásnyújtás, amelyet hatóság által vagy annak nevében történt rendelkezés vagy jogszabályi rendelkezés értelmében tettek.”

5 A hatodik irányelv „Adómentesség” elnevezésű X. címében található 13. cikke B. részének b) pontja előírja:

„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 és bérbeadása [helyesen: bérbe- és haszonbérbeadása], kivéve a következőket:

1. a tagállamok törvényi fogalommeghatározásainak megfelelő szálláshelyadási 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”.

A nemzeti szabályozás

6 A HÉA-t a Cseh Köztársaságban a hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. sz. törvény szabályozza. E törvény „Telkek, épületek, lakások és nem lakáscélú helyiségek átruházása és bérbeadása, egyéb berendezések bérbeadása" című 56. §-ának (4) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik az ingatlan-bérbeadásra alkalmazandó HÉA-mentesség tekintetében:

„A telkek, épületek, lakások és nem lakáscélú helyiségek bérbeadása mentes az adó alól. A mentesség nem alkalmazható épületek rövid tartamú bérbeadására, járművek parkolására szolgáló helyek bérbeadására, székek, tartósan beépített berendezések és gépek bérbeadására. Az épületek rövid tartamú bérbeadása kiterjed a következők bérbeadására is: belső mozdítható felszerelések, adott esetben elektromos áram, fűtés, hűtés, gáz vagy villany szolgáltatásával, folyamatosan 48 órát meg nem haladó időtartamra."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az RLRE Tellmer Property bérlakásokból álló ház tulajdonosa. A rendes bérfizetés mellett a bérlőktől külön számlázott ellenszolgáltatást kér a közös használatú helyiségek takarításáért, amelyet saját gondnokai végeznek.

8 Miután a nemzeti adóhatóságok megállapították, hogy az RLRE Tellmer Property túlzott mértékben vonta le a takarítási költségekhez kapcsolódó HÉÁ-t, úgy határoztak, hogy az e társaságot terhelő HÉÁ-t 2006. év május hónapjára 115 911 CZK-val megnövelik a takarítási tevékenységből származó bevétel alapján.

9 Miután a Finanční ředitelství v Ústí nad Labem 2007. február 5-én helybenhagyta a Litvínov adóhivatal 2006. szeptember 20-i döntését, az RLRE Tellmer Property keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

10 Az RLRE Tellmer Property úgy érvel, hogy a bérbeadás és a bérbe adott lakás használatával összefüggő szolgáltatások – mint például a közös használatú helyiségek takarítása – oszthatatlan szolgáltatásokat képeznek, amelyek egységes HÉA-szabályozás alá tartoznak.

11 A kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdése arra irányul, hogyan kell értelmezni a jelen esetben alkalmazandó nemzeti és közösségi jogot. Az alapügyben előterjesztett kérdésekre három választ tart lehetségesnek.

12 Először is, mivel a bérlők külön szerződést köthetnek harmadik személlyel a közös használatú helyiségek takarítására, e szolgáltatás nem része a bérletnek, így adómentessége nem megalapozott. Másodszor, amennyiben a hivatkozott területek takarítási költségeinek adómentessége azzal jár, hogy csökkenti a lakáshoz kapcsolódó terheket, e költségek adómentessége igazolható lenne szociális megfontolásokkal. Harmadszor, a kérdést előterjesztő bíróság nem zárja ki, hogy e kérdés értelmezését a tagállamok megítélésére kell hagyni.

13 Ilyen körülmények között a Krajský soud v Ústí nad Labem felfüggesztette az eljárást, és az alábbi kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„1) A […] hatodik […] irányelv 6. cikkének […] és 13. cikkének […] rendelkezései értelmezhetők-e úgy, hogy egyrészt a lakás (illetve esetlegesen a nem lakáscélú helyiségek) bérbeadása, másrészt pedig ahhoz kapcsolódóan a közös használatú helyiségek takarítása független, kölcsönösen megosztható adóköteles ügyleteknek tekinthetők[?]

2) Amennyiben a válasz nemleges a fenti kérdésre, […] a [hatodik irányelv 13.] cikk[e] [B. részének b) pontja] […], […] előírj[a], […] kizárj[a] vagy […] a tagállamokra utalj[a] annak meghatározását, hogy a HÉA hatálya kiterjed-e a bérházak közös használatú helyiségeinek takarításáért fizetett összegekre?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

14 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja alkalmazásában milyen kapcsolat áll fenn a valamely ingatlan bérlete és a bérház közös használatú helyiségeinek takarítására irányuló szolgáltatás között. Különösen arra vár választ, hogy e takarítására irányuló szolgáltatás költségei a hivatkozott cikk értelmében a bérlethez kapcsolódnak-e, és ezáltal az ingatlan bérleti díjával – amely a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében HÉA-mentes – egyező adóztatás alá esnek.

15 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, és ezért azoknak közösségi meghatározással kell rendelkezniük (lásd a C-174/06. sz. CO.GE.P.-ügyben 2007. október 25-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-9359. o.] 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

16 A hatodik irányelv 13. cikkében szabályozott adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek a mentességek kivételt jelentenek azon főszabályhoz képest, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott valamennyi termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás HÉA-köteles (lásd többek között a C-150/99. sz. Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-493. o.] 25. pontját és a C-280/04. sz. Jyske Finans ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10683. o.] 21. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

17 Másodszor a hatodik irányelv 2. cikkéből az következik, hogy általában valamennyi ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni (lásd a C-425/06. sz. Part Service ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-897. o.] 50. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

18 Egyes esetekben azonban több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyek különkülön nyújthatóak, és ennek megfelelően egymástól függetlenül lehetnek adókötelesek vagy adómentesek, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek. Ez az eset áll fenn például akkor, ha megállapítást nyer, hogy egy vagy több szolgáltatás egyetlen főszolgáltatást alkot, és a többi szolgáltatás egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képez. A szolgáltatást különösen akkor kell a főszolgáltatáshoz kapcsolódó, járulékos szolgáltatásnak tekinteni, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a gazdasági szereplő főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (a fent hivatkozott Part Service ügyben hozott ítélet 51. és 52. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

19 Szintén egységet képező ügyletnek tekinthető, amikor az adóalany két vagy több, az átlagos fogyasztó részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne (lásd a fent hivatkozott Part Service ügyben hozott ítélet 53. pontját).

20 Emlékeztetni kell tehát arra, hogy az ingatlanok bérbeadásának a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában foglalt fogalma lényegében abban áll, hogy a bérbeadó meghatározott időszakra és díjazás ellenében átruházza a bérlő részére valamely ingatlannak a tulajdonoséhoz hasonló használati jogát, és minden más személyt kizár e jog gyakorlásából (lásd e tekintetben a C-326/99. sz. „Goed Wonen" ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6831. o.] 55. pontját; a C-409/98. sz. Mirror Group ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7175. o.] 31. pontját; a C-269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-4101. o.] 49. pontját és a fent hivatkozott Temco Europe ügyben hozott [EBHT 2004., I-11237. o.] ítélet 19. pontját).

21 Ennélfogva, még ha az ingatlan közös használatú helyiségeinek takarítására irányuló szolgáltatások a bérbevett dolog használatához is kapcsolódnak, nem tartoznak szükségképpen a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában foglalt bérbeadás fogalma alá.

22 Nem vitatott emellett, hogy az ingatlan közös használatú helyiségeinek takarítása különböző módon teljesíthető, úgymint többek között az e szolgáltatást közvetlenül a bérlőknek számlázó harmadik személy, vagy a bérbeadó saját alkalmazottai, vagy megbízott takarítóvállalat által.

23 Meg kell állapítani, hogy a jelen esetben az RLRE Tellmer Property a bérleti díjtól elkülönülten számlázza ki a bérlőknek a takarítási költségeket.

24 Továbbá, mivel a lakások bérbeadása és az ingatlan közös használatú helyiségeinek a takarítása – olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek – elkülöníthető egymástól, a hivatkozott bérbeadás és a hivatkozott takarítás nem tekinthető a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerinti egységes szolgáltatásnak.

25 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni az első kérdésre, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának alkalmazásában az ingatlan bérbeadása és a közös használatú helyiségeinek takarítására irányuló szolgáltatás – olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek – független, egymástól elválasztható ügyleteknek minősülnek oly módon, hogy az utóbbi szolgáltatás nem tartozik a hivatkozott rendelkezés hatálya alá.

A második kérdésről

26 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekről

27 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

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. része b) pontjának alkalmazásában az ingatlan bérbeadása és a közös használatú helyiségeinek takarítására irányuló szolgáltatás – olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek – független, egymástól elválasztható ügyleteknek minősülnek oly módon, hogy az utóbbi szolgáltatás nem tartozik a hivatkozott rendelkezés hatálya alá.

Aláírások