A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2009. június 4.*

A C-102/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2008. március 5-én érkezett, 2007. december 20-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Düsseldorf-Süd**

és

a **SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka és A. Arabadjiev (előadó) bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,
hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. január 21-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG képviseletében U. Prinz Wirtschaftsprüfer/Steuerberater és A. Cordewener Rechtsanwalt,

– a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,

– Írország képviseletében D. O'Hagan és M. MacGrath, meghatalmazotti minőségben, valamint N. Travers BL,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

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

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 (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 4. cikke (5) bekezdése második és negyedik albekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanzamt Düsseldorf-Süd (dél-düsseldorfi adóhatóság; a továbbiakban: Finanzamt) és a SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG (a továbbiakban: Salix) között valamely – felépítését követően közintézménynek bérbe adott, majd az utóbbi által részben, hosszú távra HÉA-köteles harmadik személyek részére albérletbe adott – épület építése keretében előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonásának joga tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

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

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

„Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] és közintézmények nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, amikor e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben közterheket, illetékeket, járulékokat vagy egyéb adókat szednek be.

Ha azonban ilyen tevékenységeket, illetve értékesítéseket végeznek, akkor ezeket illetően adóalanynak minősülnek, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős torzulását eredményezné.

Az előbbiekben megnevezett szervek minden esetben adóalanynak minősülnek a D. mellékletben felsorolt tevékenységeket illetően, amennyiben e tevékenységek terjedelme nem elhanyagolható.

A tagállamok az előbbiekben megnevezett intézmények olyan tevékenységeit, amelyek a 13. vagy a 28. cikk értelmében adómentességet élveznek, olyan tevékenységként kezelik [helyesen: kezelhetik], amelyeket azok hatóságként folytatnak.”

5 A hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontja első bekezdésének megfelelően a tagállamok mentesítik az adó alól az „ingatlanok lízingj[ét] és bérbeadás[át] [helyesen: bérbe- és haszonbérbeadását], kivéve a […] járművek parkolására szolgáló helyek bérbeadás[át]”.

6 Az említett irányelv 13. cikkének C. része lehetőséget ad a tagállamoknak, hogy ingatlanok bérbe- és haszonbérbeadása esetében megengedjék adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák, és lehetővé teszi számukra, hogy korlátozzák e választási lehetőség terjedelmét, és meghatározzák gyakorlásának módjait.

A nemzeti szabályozás

7 A forgalmi adóról szóló 1993. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 1993) (BGBl. 1993. I, 565. o.) 1995-ben hatályos változata (a továbbiakban: UStG) 2. §-a (1) és (3) bekezdésének szövege a következő volt:

„(1) Vállalkozó, aki önállóan ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet folytat. A vállalkozás felöleli a vállalkozó ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységének egészét. Ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységen kell érteni minden jövedelemszerzési céllal végzett állandó tevékenységet akkor is, ha a hiányzik a nyereségszerzés szándéka, vagy ha személyek csoportja kizárólag a csoport tagjai irányában fejti ki tevékenységét.

[…]

(3) A közjogi jogi személyek csak ipari vagy kereskedelmi jellegű intézményeik és mezőgazdasági vagy erdőgazdálkodási üzemeik […] keretében folytathatnak ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet (a Körperschaftsteuergesetz 1. §-a (1) bekezdésének 6. pontja és 4. §-a).”

8 Az UStG 4. §-a (12) bekezdésének a) pontja úgy rendelkezett, hogy az UStG 1. §-a (1) bekezdésének 1–3. pontjában említett jövedelmek közül adómentes „az ingatlanok, az ingatlanokra vonatkozó polgári jogi szabályok hatálya alá tartozó értékpapírok, illetve az ingatlanok és termőföldek használatával kapcsolatos állami előjogok bérbe- és haszonbérbeadása”.

9 Az UStG 9. §-a (1) bekezdésének megfelelően „a vállalkozó adókötelesként kezelheti a 4. § […] 12. pontja […] alapján adómentes ügyletet, amennyiben ezen ügyletet más vállalkozó részére, annak vállalkozása javára végzi”.

10 Az UStG 9. §-ának (2) bekezdése szerint az adómentességről való lemondás csak akkor megengedett, „ha a szolgáltatásnyújtás jogosultja az érintett ingatlant kizárólag olyan ügyletek megvalósítása céljára használja, vagy tervezi használni, amelyek nem zárják ki az előzetesen felszámított adó levonását. E feltételek tiszteletben tartását a vállalkozó köteles bizonyítani”.

11 A társasági adóról szóló törvény (Körperschaftsteuergesetz) (BGBl. 1991. I, 637. o.; a továbbiakban: KStG) 1995-ben hatályos változata 1. §-a (1) bekezdésének 6. pontja előírta, hogy a belföldi ügyvezetéssel vagy székhellyel rendelkező közjogi jogi személyek „ipari vagy kereskedelmi jellegű intézményeit” teljes körű társaságiadó-kötelezettség terheli.

12 A KStG 4. §-a kimondta:

„(1) Az (5) bekezdésben meghatározott kivételekkel a közjogi jogi személyeknek az 1. § (1) bekezdésének 6. pontja szerinti ipari vagy kereskedelmi jellegű intézményeinek minősülnek azok az intézmények, amelyek bevételszerzést célzó tartós gazdasági tevékenység – ide nem értve a mezőgazdasági és az erdészeti tevékenységet – végzését szolgálják, és a jogi személy tevékenységének egészén belül gazdasági szempontból kiemelkedő részt képviselnek. A nyereségszerzési szándék és az általános gazdasági forgalomban való részvétel nem követelmény.

(2) Azt az ipari vagy kereskedelmi jellegű intézményt, amely maga is közjogi jogi személy, szintén teljes körű adókötelezettség terheli.

[…]

(4) Ipari vagy kereskedelmi jellegű intézménynek minősül az ilyen intézmény haszonbérbeadása.

(5) Nem minősülnek ipari vagy kereskedelmi jellegű intézményeknek a túlnyomórészt közhatalmat gyakorló intézmények (közhatalmi intézmények). A közhatalmi intézménnyé minősítéshez a kényszerítő és kizárólagos hatáskörök fennállása önmagában nem elegendő.”

13 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a társaságiadó-rendszerben az ingatlanvagyon hosszú távú bérbeadását nem tekintik az ipari vagy kereskedelmi jellegű intézmények tevékenysége körébe tartozónak. E megállapítás egyrészt a KStG 4. cikkének (4) bekezdése szerinti vélelemből, másrészt az 1977. évi adózás rendjéről szóló törvény (Abgabenordnung 1977; a továbbiakban: AO) 1995-ben hatályos változatából következik.

14 Az AO 14. §-a kimondta, hogy „a kereskedelmi vállalkozói tevékenység gazdasági haszon és más előnyök szerzését lehetővé tevő, tartós jellegű önálló tevékenység, amely meghaladja a vagyonkezelés kereteit. A nyereségszerzési szándék nem feltétel. Rendszerint vagyonkezelésnek minősül a vagyon hasznosítása, például a tőkevagyon befektetése vagy az ingatlanvagyon bérbe- vagy haszonbérbeadása”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15 Az ingatlan-bérbeadással foglalkozó Salix 1995. március 20-án „ingatlanlízing-szerződést” kötött a közintézménynek minősülő Industrie- und Handelskammer Offenbachhal (offenbachi ipari és kereskedelmi kamara; a továbbiakban: IHK). E szerződésben arra vállalt kötelezettséget, hogy egy később megépítendő, mélygarázzsal rendelkező irodaépületet bocsát az IHK rendelkezésére 27 éves bérleti időtartamra.

16 A Salix ugyanebben az évben megépítette és az IHK rendelkezésére bocsátotta az említett épületet. Az utóbbi az irodaterület egy részét saját céljaira használta, a fennmaradó irodaterületet pedig forgalmi adó hatálya alá tartozó harmadik személyek részére hosszú távra albérletbe adta. A mélygarázst illetően az IHK a parkolóhelyek egy részét saját használatra tartotta fenn, más részét az irodaterületek bérlőinek adta hosszú távú albérletbe, a fennmaradó részt pedig ellenérték fejében rövid távra az épülethez nem kötődő személyek rendelkezésére bocsátotta.

17 Annak érdekében, hogy levonhassa az épület építése keretében előzetesen felszámított és az IHK által albérletbe adott épületrészre jutó HÉÁ-t, a Salix az UStG 9. §-a (1) bekezdésének megfelelően lemondott a bérbeadási ügyleteknek az UStG 4. §-a 12. bekezdésének a) pontja szerinti forgalmiadó-mentességéről. Úgy vélte, hogy e lemondás feljogosította az említett levonásra, mivel az épületet más vállalkozó vállalkozása, azaz az IHK javára adta bérbe, mely utóbbi az épületet részben az előzetesen felszámított adó levonására jogosító ügyletek céljára használta.

18 A Salixnál folytatott adóellenőrzés során azonban az adóellenőr az épület hosszú távra albérletbe adott része vonatkozásában megtagadta tőle a levonási jogot azzal az indokkal, hogy az említett albérletbe adási tevékenységet az IHK nem az UStG 9. §-ának (1) bekezdése értelmében vett „vállalkozói" minőségben végezte.

19 E vonatkozásban az adóellenőr utalt arra, hogy az UStG 2. §-a (3) bekezdésének első mondatából következően az IHK közjogi jogi személyként csak a KStG 1. §-a (1) bekezdésének 6. pontjában és 4. §-ában meghatározott „ipari vagy kereskedelmi jellegű intézmény" keretében folytathat vállalkozási tevékenységet.

20 Márpedig az adóellenőr álláspontja szerint az említett rendelkezések értelmében kizárólag a rövid távú bérbeadás tekinthető „ipari vagy kereskedelmi jellegű intézmény" keretében végzett tevékenységnek, a hosszú távú bérbeadás azonban egyszerű „vagyonkezelésként" nem minősül ilyen tevékenységnek.

21 Következésképpen a Finanzamt 2001. április 20-án az 1995. év vonatkozásában módosított forgalmiadó-kötelezettséget megállapító határozatot hozott, amelyben megtagadta a Salix által az épület építése keretében előzetesen felszámított, és az IHK által hosszú távra albérletbe adott épületrészre jutó HÉA levonását.

22 Az IHK adóztatása tekintetében illetékes adóhatóságok nem osztották a fenti álláspontot. E hatóságok megerősítették, hogy az IHK albérletbe adási tevékenységének egészét vállalkozási tevékenységként végzi, és az e tevékenységek adómentességéről az IHK részéről történt lemondást is jogszerűnek találták.

23 A módosított forgalmiadó-kötelezettséget megállapító határozat ellen benyújtott kifogásának elutasítását követően a Salix keresetet indított a Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi adóügyi bíróság) előtt.

24 A Finanzgericht Düsseldorf helyt adott a Salix kereseti kérelmének. Bár úgy ítélte, hogy az IHK a német adójog értelmében nem vállalkozóként valósította meg albérletbe adási ügyleteit, a Finanzgericht Düsseldorf arra a következtetésre jutott, hogy az IHK mindazonáltal úgy minősül, mint aki e vonatkozásban adóalanyként, és ennek következtében a nemzeti jognak a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése második és negyedik albekezdésének megfelelő értelmezése alapján „vállalkozóként" járt el.

25 A Finanzgericht Düsseldorf azon az álláspontonvolt, hogy azáltal, hogy az IHK elesik az adókötelezettség választásának lehetőségétől, és ily módon nem jogosult az előzetesen felszámított HÉA levonására, a vállalkozói jelleg megtagadása előnytelen helyzetbe hozza őt az érintett piacokon jelen lévő magánjogi versenytársaival szemben. Márpedig ez „a verseny jelentős torzulását" eredményezheti, amelynek megelőzése a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése második albekezdésének célját képezi.

26 A Bundesfinanzhof elé terjesztett felülvizsgálati kérelmében a Finanzamt a Finanzgericht Düsseldorf ítéletének hatályon kívül helyezését és a Salix keresetének elutasítását kéri. Felülvizsgálati kérelme alátámasztása érdekében a Finanzamt arra hivatkozik, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a fent említett „verseny jelentős torzulása" fordulat kizárólag a gazdaság magánszektorának, azaz az adóalanynak minősülő magánvállalkozásoknak az adóalanynak nem minősülő közintézmé-

nyek által támasztott versennyel szembeni védelmére vonatkozik. Következésképpen az említett rendelkezés céljával ellentétes, ha e rendelkezést a közintézmények javára is alkalmazzák.

27 Először is a Bundesfinanzhof úgy véli, hogy a tagállamok csak akkor élhetnek a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének negyedik albekezdésében szereplő azon lehetőséggel, hogy a közintézmények által végzett, az említett irányelv 13. vagy 28. cikke értelmében adómentességet élvező tevékenységeket hatóságként folytatott tevékenységként kezeljék, ha e tekintetben kifejezett jogszabályi rendelkezést fogadnak el.

28 Ennek kapcsán az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az ingatlanok bérbe- vagy haszonbérbeadásával foglalkozó közintézmények adóalanyiságára vonatkozóan Németországban nem fogadtak el kifejezett jogszabályi rendelkezést. Az alapügyben az ilyen intézmények adóalanyként történő kezelése – amennyiben az említett tevékenységeket végzik – kizárólag a „vagyonkezelés" kifejezés értelmezésétől függ. Márpedig e kifejezés nem szerepel a releváns jogszabályokban, azaz sem az UStG 2. cikkének (3) bekezdésében, sem a KStG 1. cikke (1) bekezdésének 6. pontjában vagy annak 4. cikkében, sem pedig az említett rendelkezések által a közigazgatási hatóságoknak adott, jogalkotásra való felhatalmazásban.

29 Másodszor a Bundesfinanzhof bizonytalan abban a kérdésben, hogy az alapügyben kizárt-e a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése negyedik albekezdésének alkalmazása azon körülmény miatt, hogy maga az IHK – és nem valamely magánjogi versenytársa – rovására valósul meg a hivatkozott rendelkezés második albekezdése értelmében vett jelentős versenytorzulás abban az esetben, ha az IHK hosszú távú albérletbe adási ügyleteit adómentesként kell kezelni.

30 A Bundesfinanzhof ugyanis úgy véli, hogy még ha a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése második albekezdésének elsődleges célját is képezi a gazdaság magánszektorának védelme a közintézmények adómentes tevékenységeivel szemben, az nem zárja ki, hogy ezen intézmények is élhessenek az e rendelkezésben szereplő versenyjogi fenntartással. E vonatkozásban megjegyzi, hogy az említett versenyjogi

fenntartás korlátozása nem olvasható ki a fenti második albekezdés szövegéből, amely a verseny jelentős torzulásának bekövetkezésére utal függetlenül attól, hogy kinek a rovására valósul meg. Mindazonáltal azon az álláspontón van, hogy az egymással szemben álló két értelmezés bármelyike alátámasztható a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján.

31 E körülmények között a Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Csak akkor »kezelhetik-e« a tagállamok a […] hatodik […] irányelv 4. cikke (5) bekezdése negyedik albekezdésének megfelelően az államok, a régiók, a megyék, a települések és a közintézmények olyan tevékenységeit, amelyek ugyanazon irányelv 13. cikke értelmében adómentességet élveznek, olyan tevékenységként, amelyeket ezen intézmények hatóságként folytatnak, ha e tekintetben e tagállamok kifejezett jogszabályi rendelkezést fogadnak el?

2) Csak akkor valósul-e meg a versenynek a […] hatodik […] irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdésével összefüggésben értelmezett negyedik albekezdése értelemben vett »jelentős torzulása«, ha valamely közintézmény nem adóalanyként való kezelése a versenyben álló magánjogi adóalanyok rovására jelentős versenytorzulást eredményezne, vagy akkor is, ha valamely közintézmény nem adóalanyként való kezelése e közintézmény rovására eredményezne jelentős versenytorzulást?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

32 Első kérdésével a Bundesfinanzhof arra keresi a választ, hogy a tagállamok csak abban az esetben élhetnek-e a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének negyedik albekezdésében szereplő azon lehetőséggel, hogy hatóságként folytatott tevékenységként kezeljék a közintézmények által végzett, az említett irányelv 13. vagy 28. cikke alapján adómentes tevékenységeket, ha e vonatkozásban kifejezett jogszabályi rendelkezést fogadnak el.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

33 A Salix úgy véli, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy ahhoz, hogy élhessenek a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének negyedik albekezdésében szereplő lehetőséggel, a tagállamoknak kifejezetten erre a lehetőségre vonatkozó jogalkotási aktusokat kell elfogadniuk. A tagállamoknak ugyanis a közösségi irányelvek átültetése keretében a nemzeti jog kötelező erejű normatív eszközeit kell választaniuk a pontos, egyértelmű, és valamennyi gazdasági szereplő által világosan felismerhető jogi keret létrehozása érdekében. Hozzáteszi, hogy ezen aktusok mindazonáltal tartalmazhatják alárendelt végrehajtási hatásköröknek a közigazgatás részére történő átruházását.

34 A német kormány a maga részéről úgy véli, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése negyedik albekezdésének átültetéséhez jogalkotási aktus elfogadása szükséges, de annak nem kell szükségszerűen kifejezettnek lennie. Az említett rendelkezésben foglalt lehetőség átültetését illetően ugyanis elegendő, ha a jogalkotó

szándéka az alkalmazandó jogalkotási aktusokból az elismert jogértelmezési módszerek segítségével világosan levezethető. Márpedig ellentétben a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkkal, elfogadtak jogalkotási aktusokat az említett rendelkezés átültetése céljából.

35 Írország arra hivatkozik, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy ha a tagállamok irányelvet ültetnek át nemzeti jogrendjükbe, az irányelv által kitűzött célokat úgy kell elérniük, hogy szabadon megválaszthatják az említett eredmény eléréséhez szükséges megfelelő formát és eszközöket. Az alapügyben az említett kormány úgy véli, azáltal hogy a német szabályozás a vagyonkezelést és a kereskedelmi ügyleteket világosan megkülönböztette egymástól, a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése negyedik albekezdésének alkalmazása céljából kellően biztos jogalapot szolgáltatott, ezért a kifejezett rendelkezések hiányának nincs jelentősége.

36 Az Európai Közösségek Bizottságának álláspontja szerint a közösségi jog általános elveinek tiszteletben tartása megköveteli, hogy a közösségi irányelvek átültetését egyértelmű, formális, a polgárok irányában közvetlen hatállyal bíró, kötelezően hivatalos közzététel tárgyát képező és a közigazgatás által saját hatáskörben nem módosítható nemzeti jogi szabályok útján végezzék. Következésképpen a tagállamoknak törvényi vagy rendeleti aktusokat kell hozniuk. Az alapügyben annál is inkább kifejezett és pontosan meghatározott jogalkotási aktusra van szükség, mert az azon elvtől való eltérés hatályának meghatározását érinti, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (2) bekezdésében említett gazdasági tevékenységek egyikét önállóan folytató valamennyi személyt adóalanyként kell kezelni.

A Bíróság álláspontja

37 Elsősorban meg kell említeni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának első bekezdéséből következik, hogy a járművek parkolására szolgáló helyek bérbeadása nem szerepel az adómentes tevékenységek között. Következésképpen az ilyen tevékenység nem tekinthető a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének negyedik albekezdése alapján az ugyanezen rendelkezés első albekezdése értelmében hatóságként végzett tevékenységnek, amennyiben maga a tevékenység nem felel meg az említett feltételnek (lásd ebben az értelemben a C-446/98. sz. Fazenda Pública ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-11435. o.] 44. pontját).

38 Pontosítani kell azonban, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában meghatározott adómentesség tárgyát képező „ingatlanok bérbeadása" fogalom az említett bérbeadás főtárgyát képező dolog bérbeadásán kívül az annak tartozékát képező valamennyi dolog bérbeadását is szükségszerűen magában foglalja. Ezért a fentiek szerint meghatározott adómentességből nem zárható ki a járművek parkolására szolgáló helyek bérbeadása, amennyiben e bérbeadás szorosan kapcsolódik az eltérő használatra szánt ingatlanok bérbeadásához abban az értelemben, hogy a két bérbeadás egyetlen gazdasági ügyletet alkot (a 173/88. sz. Henriksen-ügyben 1989. július 13-án hozott ítélet [EBHT 1989., I-2763. o.] 14. és 15. pontja).

39 Az alapügyben adott esetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata – valamennyi releváns körülmény figyelembevételével – annak megvizsgálása, hogy a járművek parkolására szolgáló mélygarázshelyek egy részének az IHK általi hosszú távú albérletbe adása az ugyanazon épületben található irodaterület hosszú távú bérlői részére az előző pontban kifejtett ítélkezési gyakorlat értelmében egyetlen gazdasági ügylet részét képezi-e. Amennyiben ugyanis nem ez a helyzet áll elő, e parkolóhelyek IHK általi albérletbe adását semmi esetre sem lehet a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének negyedik albekezdése alapján ugyanazon rendelkezés első albekezdése értelmében vett hatóságként végzett tevékenységnek tekinteni.

40 Azon kérdést illetően, hogy a tagállamok csak abban az esetben élhetnek-e a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének negyedik albekezdésében foglalt lehetőséggel, ha előzőleg kifejezetten erre vonatkozó jogszabályi rendelkezést fogadtak el, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az irányelv belső jogba való átültetéséhez nem feltétlenül szükséges rendelkezéseinek valamely kifejezett vagy sajátos jogi normába történő alak- és szövegszerű átvétele, hanem elegendő lehet hozzá az általános jogi kontextus, amennyiben ez kellően világosan és meghatározottan, hatékonyan biztosítja az irányelv teljes érvényesülését (a C-131/88. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1991. február 28-án hozott ítélet [EBHT 1991., I-825. o.] 6. pontja, a C-49/00. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2001. november 15-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-8575. o.] 21. pontja, valamint a C-410/03. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2005. április 28-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-3507. o.] 60. pontja).

41 Különösen fontos, hogy a jogbiztonság követelménye kielégítésre kerüljön, hogy amennyiben az említett irányelv magánszemélyek számára jogok keletkeztetését célozza, a kedvezményezetteknek lehetőségük legyen jogaik teljességének megismerésére és – adott esetben – a nemzeti bíróságok előtti érvényesítésére (a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 6. pontja, a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben 2001. november 15-án hozott ítélet 21. és 22. pontja, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben 2005. április 28-án hozott ítélet 60. pontja).

42 Minden tagállam köteles ugyanis az irányelveket a tagállamokban letelepedett érintett személyek érdekében oly módon átültetni, hogy teljes mértékben megfeleljenek a közösségi jogalkotó által a jogviszonyok egyértelműségére és biztonságára vonatkozóan előírt követelményeknek. Ennek érdekében az irányelvek rendelkezéseit vitathatatlan kötelező erővel, valamint a szükséges egyediséggel, meghatározottsággal és egyértelműséggel kell átültetni (lásd a C-354/99. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 2001. október 18-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-7657. o.] 27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

43 Ráadásul az egyszerű közigazgatási gyakorlatot – amely, jellegénél fogva a közigazgatás tetszése szerint módosítható és nem is kellően nyilvános – nem lehet az EK-Szerződésben foglalt kötelezettségek érvényes végrehajtásának tekinteni (lásd a C-334/94. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1996. március 7-én hozott

ítélet [EBHT 1996., I-1307. o.] 30. pontját és a C-197/96. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1997. március 13-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-1489. o.] hozott ítélet 14. pontját).

44 Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megítélése, hogy az alapügyben teljesülnek-e az átültetésnek a jelen ítélet 40–43. pontjában szereplő feltételei, a Bíróság – a célból, hogy hasznos választ adhasson az említett bíróság kérdésére – az utóbbi számára megadhatja az általa szükségesnek ítélt iránymutatásokat (lásd különösen a C-49/07. sz. MOTOE-ügyben 2008. július 1-jén hozott ítélet [EBHT 2008., I-4863. o.] 30. pontját és a C-414/07. sz. Magoora-ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-10921. o.] 33. pontját).

45 A jelen esetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a német adójog alapján az IHK-nak az adóalanyiság választására való lehetősége kizárólag attól függ, hogy az ingatlanok közintézmények által történő bérbeadása ipari vagy kereskedelmi jellegű intézmény keretében végzett vállalkozói tevékenységnek minősül, vagy az egyszerű vagyonkezelés körébe tartozik.

46 E vonatkozásban szintén az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik – ahogyan a jelen ítélet 28. pontjában is elhangzott –, hogy a vagyonkezelésnek az ügy eldöntése szempontjából jelentős fogalma nem szerepel a vonatkozó szabályozásban, azaz sem az UStG-ben, sem a KStG-ben, sem pedig az említett rendelkezések által a közigazgatásnak adott jogalkotási felhatalmazásban.

47 Jóllehet a német kormány utal arra, hogy az AO 14. cikke tartalmazza a vagyonkezelés fogalmát, és azt megkülönbözteti a vállakozói tevékenységektől, meg kell jegyezni, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben felmerülthöz hasonló helyzetek nem tartoznak közvetlenül az említett 14. cikk hatálya alá.

48 A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis egyrészről pontosította, hogy a vagyonkezelés és a vállalkozói tevékenységek megkülönböztetése nem szerepel a vonatkozó szabályozásban. Másrészről kifejezetten utalt arra, hogy amennyiben e megkülönböztetést a társaságiadó-rendszerben mégis alkalmazhatónak tekintik, e minősítés csupán következtetés eredménye, amely egyébiránt részben az AO 14. cikkén, részben a KStG 4. cikkének (4) bekezdésén alapul.

49 Végül az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a Finanzamttal ellentétben az IHK-nak az előzetesen megfizetett HÉA levonására irányuló kérelme elbírálására illetékes adóhatóság úgy vélte, hogy a hosszú távú bérbeadás szintén vállalkozói tevékenység, amely végső soron levonásra jogosít. Meg kell tehát állapítani, hogy egymástól eltérő közigazgatási gyakorlatok érvényesülnek.

50 A fentieken kívül az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az ingatlanok bérbe- és haszonbérbeadását végző közintézmények adóalanyiságára vonatkozóan Németországban egyetlen kifejezett jogalkotási rendelkezést sem fogadtak el.

51 E vonatkozásban hangsúlyozni kell, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének negyedik albekezdése kimondja, hogy a tagállamoknak lehetőségük van – és nem kötelesek – arra, hogy hatóságként folytatott tevékenységként kezeljék a közintézmények által végzett, a hatodik irányelv 13. vagy 28. cikke értelmében adómentességet élvező tevékenységeket. Következésképpen e rendelkezésnek a nemzeti jogba való átültetése nem kötelező.

52 A fentiekből következően annak érdekében, hogy a tagállamok élhessenek a fenti rendelkezésben foglalt lehetőséggel, annak igénybevétele mellett kell dönteniük.

53 Szintén meg kell említeni, hogy a fenti lehetőség felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy az említett tevékenységek vonatkozásában éljenek a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első albekezdésében meghatározott, az említett irányelv 2. cikkének 1. pontjában és 4. cikkének (1) és (2) bekezdésében szereplő azon általános szabálytól való eltérési lehetőséggel, amely alapján főszabály szerint valamennyi gazdasági jellegű tevékenység a HÉA alá tartozik.

54 Márpedig, amennyiben a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének negyedik albekezdése valamely, az említett irányelv által előírt általános szabálytól való eltérési lehetőséget szabályoz, e rendelkezést szigorúan kell értelmezni.

55 A fenti körülmények között meg kell állapítani, ahhoz hogy a tagállamok élhessenek a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének negyedik albekezdésében foglalt lehetőséggel, kifejezetten erre irányuló döntést kell hozniuk. Ennek megfelelően elő kell írniuk, hogy közintézmények által folytatott meghatározott – a hatodik irányelv 13. vagy 28. cikke alapján adómentes – tevékenységeket hatóságként folytatott tevékenységekként kell kezelni.

56 E vonatkozásban pontosítani kell, hogy a tagállamoknak lehetőségük van a nekik legmegfelelőbbnek tűnő jogalkotási technika megválasztására. Ily módon például megtehetik, hogy a hatodik irányelv által használt szövegnek, illetve azzal egyenértékű kifejezésnek a nemzeti jogszabályokba történő beillesztésére szorítkoznak, vagy meghatározzák azoknak a közintézmények által folytatott – a hatodik irányelv 13. vagy 28. cikke alapján adómentességet élvező – tevékenységeknek a jegyzékét, amelyeket hatóságként folytatott tevékenységekként kell kezelni (lásd ebben az értelemben a 231/87. és 129/88. sz., Comune di Carpaneto Piacentino és társai egyesített ügyekben 1989. október 17-én hozott ítélet [EBHT 1989., 3233. o.] 18. pontját).

57 Valamely végrehajtó szerv ugyanis jogszabályi rendelkezésbe foglalt felhatalmazást kaphat arra, hogy meghatározza a közintézmények által végzett – a hatodik irányelv 13. vagy 28. cikke értelmében adómentességet élvező – azon tevékenységeket, amelyeket hatóságként végzett tevékenységként kell kezelni, azzal a feltétellel, hogy a végrehajtás érdekében hozott döntései vitathatatlan kötelező erővel bírnak, megfelelnek a jogviszonyok egyértelműségének biztosításához szükséges egyediség, meghatározottság és egyértelműség követelményének, és a nemzeti bíróságok által felülvizsgálhatók (lásd analógia útján a fent hivatkozott Fazenda Pública ügyben hozott ítélet 35. pontját).

58 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a tagállamoknak kifejezett jogszabályi rendelkezést kell alkotniuk annak érdekében, hogy élhessenek a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének negyedik albekezdésében foglalt azon lehetőséggel, amely szerint a közintézmények meghatározott – az említett irányelv 13. vagy 28. cikke alapján adómentességet élvező – tevékenységeit hatóságként folytatott tevékenységként kezelhetik.

A második kérdésről

59 Második kérdésével a Bundesfinanzhof lényegében azt kérdezi, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a közintézményeket az általuk hatóságként végzett tevékenységek és értékesítések tekintetében csak abban az esetben kell-e adóalanyként kezelni, ha – az említett rendelkezés első vagy negyedik albekezdése alapján történő – nem adóalanyként való kezelésük a magánjogi versenytársak rovására eredményezne jelentős versenytorzulást, vagy akkor is, ha saját rovásukra eredményezne ilyen versenytorzulást.

A bíróság elé terjesztett észrevételek

60 A Salix, a német kormány és a Bizottság rámutatnak, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése második albekezdésének szövege valamennyi jelentős versenytorzulásra vonatkozik, függetlenül azok károsultjától. Márpedig ezen intézmények adóalanyiságának hiánya, mivel esetükben kizárja az előzetesen felszámított HÉA levonásának jogát, az adóalanyisággal nem rendelkezőt hátrányosan érintő versenytorzulásokat is eredményezhet. Amennyiben a versenytorzulás – akár a közintézmények, akár azok magánjogi versenytársai javára – megvalósul, meg kell állapítani, hogy sérül az adósemlegesség elve, amely utóbbi az egyenlő bánásmód elvének a HÉA területén történő kifejeződése. A fenti értelmezés tulajdonképpen a verseny önmagában való védelmének gondolatmenetébe illeszkedik, és figyelmen kívül hagyja a szóban forgó egyéni gazdasági szereplő szubjektív helyzetét.

61 Ezzel szemben Írország megjegyzi, hogy ha a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése második albekezdésének szövege nem is határozza meg pontosabban a jelentős versenytorzulások fogalmát, az említett 4. cikk (5) bekezdése a közintézményeknek a hatodik irányelv hatálya alól történő kizárására irányul. A közösségi jogalkotónak ugyanis soha nem állt szándékában annak lehetővé tétele a közintézmények számára, hogy maguk hivatkozhassanak e kivételre annak érdekében, hogy saját tevékenységeik tekintetében megszerezzék az adóalanyisággal rendelkező gazdasági szereplő jogállását. Ezenkívül a fenti értelmezés egyfelől megfosztja érdemi tartamától a tagállamoknak az említett rendelkezés negyedik albekezdésében biztosított mérlegelési jogkört, másfelől pedig ellentétes az ugyanazon rendelkezés negyedik albekezdése által követett céllal, amely a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően a közintézmények által folytatott tevékenység magánjogi versenytársainak védelme.

A Bíróság álláspontja

62 Elsősorban emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első albekezdése alapján a közintézmények nem minősülnek HÉA-alanynak az olyan gazdasági jellegű tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak, ugyanazon rendelkezés negyedik albekezdése szerint pedig a tagállamok az említett intézmények olyan tevékenységeit, amelyek az említett irányelv 13. vagy a 28. cikke értelmében adómentességet élveznek, olyan tevékenységként kezelhetik, amelyet azok hatóságként folytatnak.

63 Azonban, még ha az említett intézmények e tevékenységeket hatóságként is végzik, a 4. cikk (5) bekezdése alapján adóalanynak minősülnek, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős torzulását eredményezné.

64 A fentiek alapján a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak előzetes meghatározása, hogy az IHK bérbeadási tevékenysége közintézmény által hatóságként végzett tevékenységnek minősül-e a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első vagy negyedik albekezdése értelmében. A 4. cikk (5) bekezdésének második albekezdése csak akkor alkalmazható, ha a fenti helyzet nem valósul meg (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Fazenda Pública ügyben hozott ítélet 43. pontját és a C-288/07. sz., Isle of Wight Council és társai ügyben 2008. szeptember 16-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-7203. o.] 30–32. pontját).

65 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében, amennyiben közintézmények hatóságként folytatnak

tevékenységeket és kötnek ügyleteket, e tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában adóalanynak minősülnek, „amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős torzulását eredményezné”.

66 Következésképpen a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése második albekezdésének szövege nem határozza meg pontosan, milyen személyeket kíván megvédeni a közintézmények jogalanyiságának hiánya által okozott jelentős versenytorzulásoktól.

67 Másodszor emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése – azzal, hogy eltérést enged attól, hogy a közintézményeket az általuk hatóságként végzett tevékenységek és ügyletek tekintetében nem kell adóalanyként kezelni – az említett irányelv 2. cikkének 1. pontjában és 4. cikkének (1) és (2) bekezdésében kimondott azon általános szabály visszaállítására irányul, amelynek alapján főszabály szerint valamennyi gazdasági jellegű tevékenység a HÉA alá tartozik (lásd a fent hivatkozott Isle of Wight Council és társai ügyben hozott ítélet 38. pontját).

68 Következésképpen a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdését nem lehet megszorítóan értelmezni (lásd a fent hivatkozott Isle of Wight Council és társai ügyben hozott ítélet 60. pontját).

69 Harmadszor a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése második albekezdésének célkitűzéseit illetően – amelyekre különösen Írország hivatkozik – semmi nem utal arra, hogy e rendelkezés annak biztosítására irányulna, hogy a közintézmények viseljék azon jelentős versenytorzulások következményeit, amelyet jogalanyiságuknak az említett rendelkezés első vagy negyedik albekezdésén alapuló hiánya okozhat.

70 Negyedszer emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. és soron következő cikkeiben foglalt adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd különösen a C-62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 18. pontját, a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 43. pontját, valamint a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 47. pontját).

71 Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A közös HÉA-rendszer következésképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is HÉA-kötelesek (lásd különösen a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 24. pontját és a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet [EBHT 2005., I-3123. o.] 48. pontját).

72 A fentiekből következik, hogy a levonási jog főszabály szerint az adóalany által e minőségében más adóalanyok gazdasági tevékenységei céljára teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások teljes láncában alkalmazandó (lásd ebben az értelemben a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 52. pontját és a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 45. pontját).

73 Márpedig nem zárható ki, hogy a meghatározott tevékenységeket és ügyleteket folytató közintézmény jogalanyiságának hiánya, amely utóbbi az említett HÉA-levonási jog akadályát képezi, a magánszektorban működő adóalanyok számára hátrányos módon hatással lehet a termékértékesítési és a szolgáltatásnyújtási láncra.

74 Az alapügyben ugyanis – ahogyan a jelen ítélet 17–21. pontjában is szerepel – az IHK adóalanyiságának hiánya megakadályozta a magánjogi jogi személy Salixot abban, hogy éljen az előzetesen felszámított HÉA levonásának jogával.

75 A fentiekből következik, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése a közintézményeket hátrányosan érintő versenytorzulásokra is vonatkozik.

76 E körülmények között a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a közintézményeket az általuk hatóságként folytatott tevékenységek és ügyletek tekintetében nemcsak akkor kell adóalanyként kezelni, ha az említett rendelkezés első és negyedik albekezdésén alapuló, nem adóalanyként való kezelésük magánjogi versenytársaik rovására eredményezne jelentős versenytorzulást, hanem akkor is, ha saját rovásukra eredményezne ilyen torzulást.

A költségekről

77 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) A tagállamoknak kifejezett jogszabályi rendelkezést kell alkotniuk annak érdekében, hogy élhessenek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikke (5) bekezdésének negyedik albekezdésében foglalt azon lehetőséggel, amely szerint a közintézmények meghatározott – az említett irányelv 13. vagy 28. cikke alapján adómentességet élvező – tevékenységeit hatóságként folytatott tevékenységként kezelhetik.

2) A 77/388 hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a közintézményeket az általuk hatóságként folytatott tevékenységek és ügyletek tekintetében nemcsak akkor kell adóalanyként kezelni, ha az említett rendelkezés első és negyedik albekezdésén alapuló, nem adóalanyként való kezelésük magánjogi versenytársaik rovására eredményezne jelentős versenytorzulást, hanem akkor is, ha saját rovásukra eredményezne ilyen torzulást.

Aláírások