A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2013. július 18.*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Hatodik héairányelv — A 6. cikk (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja és a 13. cikk B. részének b) pontja — Levonási jog — Jogi személyek tulajdonában álló, és részben ügyvezetőik személyes szükségleteinek kielégítése céljából az ügyvezetők rendelkezésére bocsátott tárgyi eszközök — Készpénzben fizetendő lakbér hiánya, azonban a jövedelemadó szempontjából természetbeni juttatás figyelembevétele”

A C-210/11. és C-211/11. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Cour de cassation (Belgium) a Bírósághoz 2011. május 9-én érkezett, 2011. április 7-i határozataival terjesztett elő az előtte

az **État belge**

és

a **Medicom SPRL** (C-210/11),

a **Maison Patrice Alard SPRL** (C-211/11)

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: M. Berger tanácselnök, A. Borg Barthet és J.-J. Kasel (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

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

– a magyar kormány képviseletében Szíjjártó K., Fehér M. Z. és Koós G., meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében C. Soulay és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: francia.

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 kérelmek az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 6. cikke (2) bekezdése első albekezdése a) pontjának és 13. cikke B. része b) pontjának értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket az État belge (belga állam) és a belga jog alá tartozó két vállalat, a Medicom SPRL (a továbbiakban: Medicom; C-210/11. sz. ügy) és a Maison Patrice Alard SPRL (a továbbiakban: MPA; C-211/11. sz. ügy) között a részben az e társaságok ügyvezetői saját szükségleteinek kielégítése céljából használt ingatlanok után előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonása tárgyában folyamatban levő két jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének első albekezdése a következőket írja elő:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított [héa] teljes vagy részleges levonására jogosítanak;

b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.”

4 A hatodik irányelv 11. cikke A. részének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az adóalap a következő:

a) a b), c) és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: az eladó] vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől [helyesen: vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat;

b) az 5. cikk (6) és (7) bekezdése szerinti termékértékesítések esetén a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár;

c) a 6. cikk (2) bekezdésében említett értékesítés esetében az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása;

[…]”

5 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól „az ingatlanok lízingj[ét] és bérbeadás[át] [helyesen: bérbe- és haszonbérbeadását]”.

6 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének az irányelv 28f. cikkéből következő szövege így rendelkezik:

„Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

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

[...]”

A belga jog

7 A code de la taxe sur la valeur ajoutée (a hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv, a továbbiakban: héatörvénykönyv) alapeljárásban alkalmazandó változata 19. cikkének 1. §-a az alábbiak szerint rendelkezik:

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

8 Ugyanezen törvénykönyv 44. cikke 3. §-ának 2. pontja szerint héamentes az „ingatlanok haszonbérlete, bérlete és használatuk átengedése, valamint az ilyen javaknak a 19. cikk 1. §-ában rögzített feltételek szerinti használata”.

9 A hozzáadottérték-adó alkalmazásával kapcsolatos levonásokról szóló, 1969. december 10-i 3. királyi rendelet (*Moniteur belge*, 1969. december 12., 9. o.) az alábbiak szerint rendelkezik:

„1. § A [héa]törvénykönyv 45. cikke 1a., 2. és 3. §-ának alkalmazására figyelemmel az adóalany a jelen rendelet 2. és 4. cikkeiben előírt feltételek esetén levonja a törvénykönyv 45. cikke 1a. §-ának 1–5. pontja szerinti tevékenységek megvalósítását szolgáló termékeket és szolgáltatásokat terhelő adókat.

Ha az adóalany gazdasági tevékenysége körében egyéb olyan ügyletet köt, amely után a levonás nem lehetséges, a levonás összegének meghatározására a [héa]törvénykönyv 46. és 48. cikkében és a jelen rendelet 12–21. cikkében foglalt rendelkezéseket kell megfelelően alkalmazni.

2. §. Semmilyen esetben sem vonhatóak le az olyan termékeket és szolgáltatásokat terhelő adók, amelyeket az adóalany magáncélra vagy gazdasági tevékenysége körén kívül eső célokra kíván felhasználni.

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

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-210/11. sz. ügy

10 Ami a C-210/11. sz. ügyet illeti, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Medicom jogi személyiséggel rendelkező társaság, és a gyógyszerészeti cégek számára készített orvosi jelentések gépelése, fordítása és kiadása területén végzett, tanulmányok készítésére irányuló, illetve szervezési és tanácsadói tevékenység, valamint a lovak bértartásának tevékenysége után héaalanynak minősül. A társaság ingatlant építtetett, ahol tevékenységét végzi, és ahol egyébként ügyvezetői és azok családjai laknak anélkül, hogy lakbért fizetnének. A Medicom héabevallásaiban teljes egészében levonta az ingatlanépítés költségeihez kapcsolódó héát.

11 Az illetékes adóhatóság 1997. szeptember 3-i jegyzőkönyvében megállapította, hogy az ingatlant 50%-os mértékben a Medicom ügyvezetői saját szükségleteik kielégítésére használták, valamint hogy erre a felhasználásra a számukra nyújtott „természetbeni juttatásként hivatkoztak". Tekintettel arra, hogy az ingatlant terhelő héának csak a felét lehetett levonni, az adóhatóság a Medicomot az 1997. év második negyedévére vonatkozó adóbevallásában jogosulatlanul levont héa megfizetésére kötelezte.

12 Ezt követően a Medicom ügyvezetői elismerték, hogy az 1997-es és 1998-as adóévek folyamán a szóban forgó ingatlan kétharmadát saját szükségleteik kielégítése céljából használták. Ilyen körülmények között az illetékes adóhatóság 2000. november 16-án elutasította az 1996-os évre vonatkozó héalevonás iránti kérelmet, és 2001. január 15-én újabb fizetésre kötelező határozatot bocsátott ki a Medicommal szemben.

13 Mivel a Medicom által az említett fizetésre kötelező határozatok ellen benyújtott keresetet a bíróság első fokon elutasította, e társaság fellebbezést nyújtott be a cour d'appel de Liège-hez (liège-i fellebbviteli bíróság). Ez a bíróság 2006. március 24-i ítéletében – a hatodik irányelvre vonatkozóan a Bíróság által a C-269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8-án hozott ítéletben (EBHT 2003., I-4101. o.) elfogadott értelmezésnek az előtte folyamatban lévő ügyben történő alkalmazása alapján – hatályon kívül helyezte a jogvita tárgyát képező fizetésre kötelező határozatokat.

A C-211/11. sz. ügy

14 Ami a C-211/11. sz. ügyet illeti, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az MPA jogi személyiséggel rendelkező társaság, és vendéglátási és vendégfogadások szervezésével összefüggő tevékenységek után héaalanynak minősül. 1991-ben ingatlant építtetett, ahol tevékenységét végezte, és ahol egyébként ügyvezetője és annak családja lakott anélkül, hogy lakbért fizetett volna. Az MPA héabevallásaiban teljes egészében levonta az ingatlan felépítésének és felszerelésének költségeihez kapcsolódó héát.

15 Tekintettel arra, hogy a héát csak részben lehetett levonni, mivel az ingatlan egy része az ügyvezető lakásául szolgált, az illetékes adóhatóság 1995. november 6-án fizetésre kötelező határozatot adott ki az MPA ellen.

16 Az MPA által az említett fizetésre kötelező határozat hatályon kívül helyezése iránt benyújtott kereset alapján eljáró elsőfokú bíróság az MPA kérelmének helyt adott. Az illetékes adóhatóság által az elsőfokú ítélet ellen benyújtott fellebbezést a cour d'appel de Bruxelles (brüsszeli fellebbviteli bíróság) elutasította, többek között azzal az indokkal, hogy az ingatlanrésznek az ügyvezető lakáscéljaira történő ingyenes rendelkezésre bocsátására túlnyomórészt az adóalany által ebben az ingatlanban gyakorolt adóköteles gazdasági tevékenység végzése érdekében került sor, és így az ingatlannak ez a része olyan tárgyi eszköznek minősül, amelynek létesítése, fenntartása, javítása vagy karbantartása megalapozza a héalevonás jogát.

17 Az illetékes adóhatóság mind a két perben felülvizsgálati kérelemmel élt, többek között arra hivatkozva, hogy először is a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítéletben foglaltak az e jogviták alapjául szolgálóhoz hasonló helyzetekben nem alkalmazhatók. Emellett valamely ingatlan egy részének a társaság ügyvezetője saját szükségleteinek kielégítése céljából történő rendelkezésre bocsátása a jövedelemadó szempontjából természetbeni juttatásnak minősül, és így nem lehet „ingyenes" rendelkezésre bocsátásról vagy olyan helyzetről beszélni, ahol „nincs lakbérfizetés". Végül nem az adóalany által követett céltól függ, és a jelen ügyben hiányzik az a közvetlen és azonnali kapcsolat, amelynek a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdése alapján a beszerzési ügylet és az adóköteles értékesítési ügylet között fenn kell állnia ahhoz, hogy megnyíljon a levonási jog. Végső soron az adóalanynak kell bizonyítania a levonáshoz való jogát. Márpedig erre vonatkozó bizonyíték előterjesztésére nem került sor.

18 Ilyen körülmények között a Cour de cassation az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal végett a következő, a C-210/11. és C-211/11. sz. két ügyben azonos kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1. Úgy kell-e értelmezni a [hatodik irányelv] 6. cikke [(2) bekezdése első albekezdésének] a) pontját és 13. cikke B. részének b) pontját, hogy azokkal ellentétes, ha az említett 13. cikk B. részének b) pontja szerinti ingatlanok bérbe- vagy haszonbérbeadásaként adómentes szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni, ha a jogi személyiséggel rendelkező adóalany társaság ügyvezetői, igazgatói vagy tagjai és ezek családjai az e társaság vagyonát képező, és így egészében a vállalkozás céljait szolgáló ingatlan egészét vagy részét saját szükségleteikre használják, amennyiben e használat ellenszolgáltatásaként nem állapítottak meg pénzben fizetendő lakbért, azonban ez a használat az ügyvezetőket terhelő jövedelemadó alá tartozó természetbeni juttatásnak, ennélfogva adózási szempontból az ügyvezetők, igazgatók vagy tagok munkavégzése egy részének ellenértékeként tekinthető?

2. Úgy kell-e értelmezni ezeket a rendelkezéseket, hogy [ezt a] mentességet alkalmazni kell abban az említett esetben, ha a társaság nem bizonyítja, hogy szükségszerű kapcsolat áll fenn a vállalkozás működtetése és az ingatlan egészének vagy részének az ügyvezetők, igazgatók vagy tagok rendelkezésére bocsátása között, és ebben az esetben elegendő-e a közvetett kapcsolat?"

19 A Bíróság elnökének 2011. június 28-i végzése az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélet meghozatala céljából elrendelte a C-210/11. és a C-211/11. sz. ügyek egyesítését.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

20 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját és 13. cikke B. részének b) pontját, hogy azokkal ellentétes, ha az ezen irányelv értelmében vett adómentes ingatlan-bérbeadásnak kell tekinteni azt, amikor valamely jogi személy a tulajdonában álló ingatlan egy részét ügyvezetője saját szükségleteinek kielégítése céljából ingyenesen rendelkezésre bocsátja, amennyiben e használat ellenszolgáltatásaként nem állapítottak meg a jogosult által készpénzben fizetendő lakbért, és e tekintetben befolyásolhatja-e a választ az a tény, hogy ez a rendelkezésre bocsátás a jövedelemadóval kapcsolatos nemzeti szabályozás szempontjából természetbeni juttatásnak tekintendő, amely a jogosult társasági szerződésből eredő feladatainak ellátásán vagy a munkaszerződése teljesítésén alapul.

21 E kérdés megválaszolása érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a hatodik irányelv alkalmazása szempontjából az adóalany választhat, hogy bevonja-e, vagy sem, vállalkozási tevékenységébe a saját célra használt eszközök egy részét (lásd különösen a C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2775. o.] 20. pontját és a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet 40. pontját).

22 Ha az adóalany úgy dönt, hogy a részben adóköteles üzleti tevékenység céljára, részben magáncélra használt eszközt a vállalkozás vagyona körébe vont eszköznek tekinti, jogosult teljes mértékben és azonnal levonni az eszköz beszerzése után előzetesen felszámított adót (lásd különösen a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795. o.] 26. pontját és a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet 41. pontját).

23 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja és 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján, amennyiben a vállalkozás vagyonának körébe vont tárgyi eszköz után lehetőség van az áthárított héa teljes vagy részleges levonására, a tárgyi eszköznek az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra történő felhasználása ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül, és az adó alapja az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült költsége (ebben az értelemben lásd a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 26. pontját és a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet 42. pontját).

24 Következésképpen azon adóalanynak, aki úgy dönt, hogy az épületet teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vonja, és ezt követően ezen épület egy részét saját vagy alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére használja, joga van egyrészt az említett épület teljes építési költségére előzetesen felszámított héa levonására, valamint másrészt terheli őt az ezzel együtt járó kötelezettség arra, hogy héát fizessen a magáncélú használat megvalósítása érdekében felmerült kiadások összege után.

25 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdése a) pontjának és 13. cikke B. része b) pontjának együttes alkalmazását illetően, abban az esetben, ha az adóalany a teljes egészében a vállalkozása vagyonának körébe vont épület egy részét saját vagy alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére használja, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy ezekkel a rendelkezésekkel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely – jóllehet az ezen 13. cikk B. része b) pontjának értelmében nem állnak fenn az ingatlan haszonbérbe- vagy bérbeadásának a jellemzői – az utóbbi rendelkezés alapján héamentes szolgáltatásnyújtásnak tekinti az olyan épület egy részének jogi személy adóalany alkalmazottai által saját szükségleteik kielégítésére történő használatát, amelyet ezen adóalany épített vagy az ingatlanon fennálló dologi jog alapján birtokol, amennyiben e tárgyi eszköz után lehetséges az előzetesen felszámított adó levonása (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet 56. pontját és a C-436/10. sz. BLM-ügyben 2012. március 29-én hozott ítélet 31. pontját).

26 Így ahhoz, hogy az ingatlanok hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében vett bérbeadása megvalósuljon, az szükséges, hogy valamennyi, e tevékenységet jellemző feltétel teljesüljön, nevezetesen hogy a bérbeadó meghatározott időszakra és díjazás ellenében átruházza a bérlő részére valamely ingatlan birtokbavételének jogát, és minden más személyt kizár e jog gyakorlásából (a C-409/98. sz. Mirror Group ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7175. o.] 31. pontja, a C-108/99. sz. Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7257. o.] 21. pontja, valamint a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet 49. pontja).

27 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja ugyanis kivételt jelent azon főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni, ezért annak szövegét szigorúan kell értelmezni. E rendelkezést az előző pontban felsorolt feltételek bármelyikének hiányában nem lehet analógia útján

alkalmazni azon az alapon, hogy a vállalkozás vagyona körébe vont ingatlan lakáscélú magánhasználata a végső fogyasztás szempontjából leginkább az e rendelkezés értelmében vett ingatlan-bérbeadásnak tűnik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet 44. és 45. pontját).

28 Ami közelebbről a lakbér fizetésével kapcsolatos feltételt illeti – és nem megkérdőjelezve azt az ítélkezési gyakorlatot, amely szerint a hatodik irányelv 2. cikk 1. pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében teljesített […] szolgáltatásnyújtás" fogalma azt feltételezi, hogy a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn (lásd különösen a C-40/09. sz. Astra Zeneca UK ügyben 2010. július 29-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-7505. o.] 27. pontját) –, elegendő megállapítani, hogy a lakbérfizetés hiányát nem ellensúlyozza az a körülmény, hogy a jövedelemadó szempontjából a vállalkozás vagyona körébe vont ezen ingatlan magáncélú használata számszerűsíthető természetbeni juttatásnak minősül, és így valamiképpen a díjazás olyan részének kell tekinteni, amelyről a jogosult a szóban forgó ingatlan rendelkezésre bocsátásának ellenértékeként lemondott.

29 Ugyanis mindenekelőtt, ahogyan azt a Bíróság a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélete 45. pontjában már megállapította, a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontját nem lehet analógia útján alkalmazni oly módon, ahogyan azt a belga kormány javasolja, hogy a fizetendő jövedelemadó számítása érdekében megbecsült értékű természetbeni juttatást lakbérnek tekintik.

30 Az alapügyhöz hasonló helyzetek továbbá – a belga kormány állításával szemben – nem hasonlíthatóak a fent hivatkozott Astra Zeneca UK ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló tényálláshoz. Amint ugyanis ezen ítélet 29–31. pontjából következik, ebben az ügyben bizonyítást nyert, hogy közvetlen kapcsolat állt fenn az Astra Zeneca Ltd által a munkavállalói rendelkezésére bocsátott, szóban forgó vásárlási utalványok és azon készpénzben kifejezett díjazás között, amelyről ez utóbbiaknak le kellett mondaniuk e rendelkezésre bocsátás ellenértékeként. Márpedig az alapügyekben sem az nem tűnik bizonyítottnak, hogy az ügyvezetők fizetése a kérdéses ingatlan rendelkezésre bocsátásának megfelelő értékben csökken, sem az nem tűnik biztosnak, hogy az említett ügyvezetők által elvégzett munka egy része az ingatlan rendelkezésre bocsátása ellenértékének minősülhet (lásd analógia útján a C-258/95. sz. Fillibeck-ügyben 1997. október 16-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-5577. o.] 15 és 16. pontját).

31 Végül a fent hivatkozott BLM-ügyben hozott ítélet 15. pontjából kitűnik, hogy a Bíróság tudatában volt annak a ténynek, hogy az ítélet alapjául szolgáló ügyben a szóban forgó – az alapügyben szereplő szabályozással egyébként azonos – nemzeti szabályozás értelmében a BLM SA társaság egyik igazgatójának rendelkezésére bocsátott ingatlan anélküli lakáscélú magánhasználata, hogy az utóbbinak készpénzben lakbért kellene fizetnie, a személyi jövedelemadó szempontjából átalányként meghatározott természetbeni juttatásnak minősül. Márpedig ez a minősítés, amelyet az említett ítélet 23–30. pontja nem vett át, nyilvánvalóan nem volt hatással a Bíróság által elfogadott értelmezésre.

32 Ezt az értelmezést nem kérdőjelezheti meg az a tény, hogy a Bíróság a fent hivatkozott BLM-ügyben hozott ítélete 32. pontjában megállapította, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megítélése, hogy az ítélet alapjául szolgáló ügyben szereplő helyzetben tekinthető-e úgy, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében ingatlan bérletéről van szó.

33 Nem vitatott ugyanis, hogy a tényállás megítélésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróságokra hárul az a feladat, hogy az adott ügy sajátos körülményeire tekintettel meghatározzák a szóban forgó ügylet lényeges jellemzőit e tevékenység hatodik irányelv szerinti minősítése érdekében (lásd ebben az értelemben a C-530/09. sz. Inter-Mark Group ügyben 2011. október 27-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-10675. o.] 32. pontját). Mivel tehát nem a Bíróság feladata az, hogy az alapügyben döntést hozzon, ezért ezt a feladatot a kérdést előterjesztő bíróságra hagyta, szem előtt tartva azt a körülményt, hogy nem kizárt, hogy léteznek más, a Bíróság elé terjesztett iratokban nem szereplő bizonyítékok is, amelyek igazolhatják, hogy az ügyben a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében vett ingatlan-bérbeadás valamennyi jellemzője megvalósul.

34 E megfontolásokra figyelemmel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját és 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha az ezen irányelv értelmében vett adómentes ingatlan-bérbeadásnak kell tekinteni azt, amikor valamely jogi személy a tulajdonában álló ingatlan egy részét ügyvezetője saját szükségleteinek kielégítése céljából ingyenesen rendelkezésre bocsátja, amennyiben e használat ellenszolgáltatásaként nem állapítottak meg a jogosult által készpénzben fizetendő lakbért, és e tekintetben nincs jelentősége annak a ténynek, hogy ez a rendelkezésre bocsátás a jövedelemadóval kapcsolatos nemzeti szabályozás szempontjából természetbeni juttatásnak tekintendő, amely a jogosult társasági szerződésből eredő feladatainak ellátásán vagy a munkaszerződése teljesítésén alapul.

A második kérdésről

35 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját és 13. cikke B. részének b) pontját, hogy az alapügyben szereplő helyzetben annak meghatározása szempontjából, hogy a rendelkezésre bocsátás az utóbbi rendelkezés szerinti mentesség hatálya alá tartozik-e, jelentőséggel bír az a körülmény, hogy a teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vont ingatlan egészének vagy részének az ügyvezetők, igazgatók vagy tagok rendelkezésére bocsátása és a vállalkozás működtetése között fennáll-e a közvetlen kapcsolat, vagy sem.

36 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következően a héarendszer, tehát a levonási mechanizmus alkalmazását az határozza meg, hogy az eszközt az adóalany e minőségében eljárva szerezte-e meg. Az eszköz felhasználása vagy tervezett felhasználása csak azon eredeti levonás mértékét határozza meg, amelyhez az adóalanynak a hatodik irányelv 17. cikke alapján joga van, illetve a későbbi időszakok folyamán elvégzendő esetleges módosítások terjedelmét (a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 15. pontja). Ezzel szemben magánszemélyként, és nem adóalanyként jár el az, aki valamely eszközt kizárólag saját szükségletének a kielégítése érdekében szerez meg (a C-20/91. sz. De Jong-ügyben 1992. május 6-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-2847. o.] 17. pontja).

37 Ezenkívül, amint az a jelen ítélet 21–24. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik, azon adóalanynak, aki úgy dönt, hogy az épületet teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vonja, és ezt követően ezen épület egy részét saját vagy alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére használja, joga van egyrészt az említett épület teljes építési költségére előzetesen felszámított héa levonására, valamint másrészt terheli őt az ezzel együtt járó kötelezettség arra, hogy héát fizessen a magáncélú használat megvalósítása érdekében felmerült kiadások összege után.

38 A belga kormány által hivatkozottakkal ellentétben ebben a helyzetben az adóalanynak nem kell bizonyítania, hogy a teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vont ingatlan egészének vagy egy részének az ügyvezetők, igazgatók vagy tagok rendelkezésére bocsátására a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerinti „adóköteles tevékenysége” érdekében került sor.

39 Amennyiben ugyanis az adóalany azt választja, hogy az ingatlan egészét vállalkozása vagyona körébe vonja, azt a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján vállalkozásidegen célokra is használhatja, és nem köteles bizonyítani, hogy az ingatlant adóköteles tevékenységéhez használta fel. Az adóalanynak tehát nem kell bizonyítania, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn a szóban forgó ingatlan magáncélú használata és az adóalany adóköteles gazdasági tevékenysége között.

40 Következésképpen a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját és 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetekben annak meghatározása szempontjából, hogy a rendelkezésre bocsátás az utóbbi rendelkezés szerinti mentesség hatálya alá tartozik-e, nincs

jelentősége annak a körülménynek, hogy a teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vont ingatlan egészének vagy részének az ügyvezetők, igazgatók vagy tagok rendelkezésére bocsátása és a vállalkozás működtetése között fennáll-e a közvetlen kapcsolat, vagy sem.

A költségekről

41 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

1.) Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját és 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha az ezen irányelv értelmében vett adómentes ingatlan-bérbeadásnak kell tekinteni azt, amikor valamely jogi személy a tulajdonában álló ingatlan egy részét ügyvezetője saját szükségleteinek kielégítése céljából ingyenesen rendelkezésre bocsátja, amennyiben e használat ellenszolgáltatásaként nem állapítottak meg a jogosult által készpénzben fizetendő lakbért, és e tekintetben nincs jelentősége annak a ténynek, hogy ez a rendelkezésre bocsátás a jövedelemadóval kapcsolatos nemzeti szabályozás szempontjából természetbeni juttatásnak tekintendő, amely a jogosult társasági szerződésből eredő feladatainak ellátásán vagy a munkaszerződése teljesítésén alapul.

2.) A 95/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját és 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetekben annak meghatározása szempontjából, hogy a rendelkezésre bocsátás az utóbbi rendelkezés szerinti mentesség hatálya alá tartozik-e, nincs jelentősége annak a körülménynek, hogy a teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vont ingatlan egészének vagy részének az ügyvezetők, igazgatók vagy tagok rendelkezésére bocsátása és a vállalkozás működtetése között fennáll-e a közvetlen kapcsolat, vagy sem.

Aláírások