A BÍRÓSÁG (harmadik tanács)

2020. december 17.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – Ingatlanok bérbe- és haszonbérbeadására vonatkozó mentesség – Lakástulajdonosi közösség által hőenergiának az e közösség tulajdonosai részére történő értékesítését a héa alól mentesítő nemzeti szabályozás”

A C-449/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Baden-Württemberg (baden-württembergi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2019. június 13-án érkezett, 2018. szeptember 12-i határozatával terjesztett elő

a **WEG Tevesstraße**

és

a **Finanzamt Villingen-Schwenningen**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Prechal, tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, a harmadik tanács bírájaként eljárva, N. Wahl, F. Biltgen (előadó) és L. S. Rossi bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a német kormány képviseletében J. Möller és S. Eisenberg, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és L. Mantl, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2020. szeptember 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: német.

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 10., 14. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a WEG Tevesstraße, egy korlátolt felelősségű társaságból, egy hatóságból és egy önkormányzatból álló lakástulajdonosi és társtulajdonosi közösség (a továbbiakban: WEG Tevesstraße) és a Finanzamt Villingen-Schwenningen (Villingen-Schwenningen adóhivatal, Németország) (a továbbiakban: Finanzamt) között, kapcsolt energiatermelésű erőmű 2012-ben történő megszerzéséhez és működtetéséhez kapcsolódó előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) levonásának megállapítása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés”.

4 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerint:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

5 A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

6 A héairányelv 15. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A villamos energia, a gáz, a hő- vagy hűtési energia és hasonlók birtokba vehető dolognak minősülnek.”

7 A héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja előírja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

l) az ingatlanok bérbe- és haszonbérbe adása.”

8 A héairányelv 136. cikke ekképp rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

a) olyan termékek értékesítése, amelyeket kizárólag a 132., 135., 371., 375., 376., 377. cikk, a 378. cikk (2) bekezdése, a 379. cikk (2) bekezdése, valamint a 380–390b. cikk értelmében adómentes tevékenységekhez használtak fel, amennyiben a termékekre nem vonatkozott az adólevonás joga;

b) olyan termékek értékesítése, amelyek beszerzésére vagy felhasználására a 176. cikk értelmében nem vonatkozott az adólevonás joga."

A német jog

9 A forgalmi adóról szóló, 2005. február 21-i törvény (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 2005 I. 386. o.) jogvita tényállására alkalmazandó változatának (a továbbiakban: UstG) 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja a következőképpen rendelkezik:

„A forgalmi adó hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

1) az üzleti tevékenysége keretében eljáró kereskedő által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás. […]"

10 Az UStG 4. §-ának 13. pontja értelmében héamentesek a „lakástulajdoni közösségek által […] a lakástulajdonosoknak és társtulajdonosoknak nyújtott szolgáltatások, amennyiben azok közös tulajdonnak használat, karbantartás, javítás céljából és egyéb adminisztratív célra történő átadásából, valamint hőenergia és hasonló szolgáltatások értékesítéséből állnak".

11 Az UStG 9. §-ának (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a gazdasági szereplő eltekinthet az említett 4. § 13. pontjában előírt adómentességtől, ha az ügyletre egy másik gazdasági szereplő üzleti tevékenysége céljából kerül sor.

12 Az említett törvény 15. §-ának (1), (2) és (4) bekezdése többek között előírja:

„(1) Az adóalany az alábbi előzetesen felszámított adóösszegeket vonhatja le:

1. a vállalkozása számára más vállalkozók által teljesített termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után jogszerűen felszámított adót.

[…]

(2) Az előzetesen felszámított adó levonása nem vonatkozik az azon termékértékesítésekre, termékimportra és Közösségen belüli termékbeszerzésre, valamint egyéb szolgáltatásokra, amelyek esetében a terméket, illetve a szolgáltatást az adóalany a következő tevékenységekhez használja fel:

1. adómentes tevékenységek;

[…]

(4) Amennyiben a vállalkozó a vállalkozása számára értékesített, behozott vagy a Közösségen belül beszerzett terméket vagy általa igénybe vett szolgáltatást csak részben használja fel olyan tevékenységekhez, amelyek az előzetesen felszámított adó levonását kizárják, nem vonható le az előzetesen felszámított adó összegének azon része, amelyik gazdaságilag e tevékenységekhez kapcsolódik […]"

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13 2012-ben a WEG Tevesstraße kapcsolt energiatermelő erőművet épített az e közösség tulajdonosainak tulajdonában álló telken, annak üzemeltetése céljából. Az ezen erőmű által termelt villamos energiát energiaelosztóhoz szállították, míg az előállított hőenergiát az említett közösség tulajdonosaihoz szállították. A WEG Tevesstraße héalevonást kért, és ennek címén az előzetesen megfizetett héa összegének megfelelő, összesen 19 765,17 eurót követelt a Finanzamttól az említett erőmű 2012. évi beszerzési és üzemeltetési költségei címén.

14 2014 decemberében a Finanzamt héamegállapító határozatot hozott a 2012. évre vonatkozóan, amely lehetővé tette a villamosenergia-termelésre vonatkozó, a kért összeg 28%-ának megfelelő összeg után előzetesen felszámított héa levonását, azonban megtagadta a hőenergia termelésére vonatkozó, a kért összeg 72%-ának megfelelő összeg után előzetesen megfizetett héa levonását. Álláspontja alátámasztására a Finanzamt azzal érvelt, hogy az UStG 4. §-ának 13. pontja értelmében héamentes ügyletnek minősül a hőenergiának a tulajdonosi közösség által e közösség tulajdonosai részére történő értékesítése.

15 Miután a Finanzamt elutasította a WEG Tevesstraße által benyújtott panaszt, az keresetet indított a kérdést előterjesztő bíróság előtt a hőenergia termelésének megfelelő összeg után előzetesen megfizetett héa levonása iránt. Keresetének alátámasztása érdekében lényegében arra hivatkozik, hogy az UStG említett rendelkezése ellentétes az uniós joggal, mivel a héairányelv egyetlen olyan rendelkezést sem tartalmaz, amely lehetővé tenné a hőenergiának a társtulajdonosok közössége által ez utóbbi részére történő értékesítésének adómentességét.

16 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a német jogtudományhoz hasonlóan a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy az UStG 4. §-ának 13. pontjában előírt adómentesség alapulhat-e a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontján, és hogy következésképpen a héairányelvvel ellentétes-e az ilyen nemzeti szabályozás.

17 E körülmények között a Finanzgericht Baden-Württemberg (baden-württembergi pénzügyi bíróság, Németország) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a közös [héa]irányelv rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint a hőenergiának lakástulajdonosi közösségek által a lakástulajdonosok részére történő értékesítése mentes a [héa] alól?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

18 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely mentesíti a héa alól a hőenergiának a lakástulajdonosi közösség által e közösség tulajdonosai részére történő értékesítését.

19 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, amint azt a főtanácsnok is tette indítványának 20. pontjában, hogy annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni, figyelembe kell venni az e kérelmet jellemző ténybeli és jogi elemeket.

20 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés azon az előfeltevésen alapul, hogy az alapügyben szóban forgó tevékenység a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett héaköteles ügyletnek minősül.

21 Először is, ezt az előfeltevést valójában maga az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgya is megerősíti. A héairányelvben előírt adómentességeket ugyanis csak az ugyanezen irányelv hatálya alá tartozó tevékenységekre kell alkalmazni (lásd ebben az értelemben: 1998. június 11-i Fischer ítélet, C-283/95, EU:C:1998:276, 18. pont; 2004. április 29-i EDM-ítélet, C-77/01, EU:C:2004:243, 59. pont; 2008. március 13-i Securenta ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 26. pont), így ha az alapügyben szóban forgó hőenergia értékesítése nem tartozik a héairányelv hatálya alá, nem merül fel az a kérdés, hogy ezen irányelvvel ellentétes-e az UStG 4. §-ának 13. pontjában szereplőhöz hasonló adómentesség. Ezt az előfeltevést egyébként megerősíti az a tény, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében kifejezetten megemlíti a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját.

22 Ezt követően, amint az a német kormány által előterjesztett észrevételekből kitűnik, a német jogalkotó úgy ítélte meg, hogy az UStG 4. §-ának 13. pontjában előírt adómentesség akkor szükséges, ha a lakástulajdonosi közösségek által a tagjaik részére nyújtott szolgáltatások és értékesítések főszabály szerint héakötelesek.

23 Végül, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában megállapította, a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) ítélkezési gyakorlatából, különösen a 2018. szeptember 20-i IV R 6/16 ítéletből (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, 56. pont) kitűnik, hogy hőenergiának a lakástulajdonosi közösség által a tagjai részére ellenszolgáltatás fejében történő értékesítése az UStG 1. §-ának (1) bekezdése értelmében vett héaköteles értékesítésnek minősül, amely azonban az UStG 4. §-ának 13. pontja értelmében mentesül az adó alól.

24 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy bár igaz, hogy a héairányelv a héa alkalmazási körét nagyon tágan határozza meg, ezen adó hatálya csak a gazdasági jellegű tevékenységekre terjed ki (2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Így a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében ugyanis a héa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés (2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 Az alapügyben szóban forgó tevékenységet, azaz a hőenergia értékesítését illetően emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 15. cikkének (1) bekezdése értelmében a hőenergiát materiális javaknak kell tekinteni. Ebből következik, hogy e tevékenység az ugyanezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett termékértékesítésnek minősül.

27 Azon kérdést illetően, hogy az értékesítés ellenérték fejében történik-e, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy az a tény, hogy a termékértékesítésre a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében „ellenszolgáltatás fejében” kerül sor, feltételezi az értékesített termékek és a kapott ellenérték közötti közvetlen kapcsolat fennállását. Ilyen közvetlen kapcsolat csak akkor áll fenn, ha az eladó és a vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy az eladó által kapott juttatás képezi a vevő számára teljesített termékértékesítés tényleges ellenértékét. Ezen túlmenően ezen ellenértéknek szubjektív, ténylegesen megkapott értéknek és pénzben kifejezhetőnek kell lennie (2018. június 13-i Gmina Wrocław ítélet, C-665/16, EU:C:2018:431, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 A jelen ügyben a Bíróság elé terjesztett iratokból – amelyeket azonban a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia – kitűnik, hogy a WEG Tevesstraße részét képező minden egyes tulajdonos ellenértéket fizet e közösségnek a hőenergia szolgáltatásáért, amely ellenérték összegét az egyéni fogyasztásmérőjén mért egyéni hőfogyasztása alapján határozzák meg. Az ilyen helyzet vizsgálata esetén azt a következtetést kellene levonni, hogy a hőenergiának az alapügyben szóban forgó értékesítésére a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében” kerül sor.

29 Ami a „héaalany” fogalmát illeti, még ha úgy tűnik is, hogy a WEG Tevesstraßéhoz hasonló lakástulajdonosi közösség héaalanyi minőségét a kérdést előterjesztő bíróság nem kérdőjelezi meg, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében „adóalanynak” minősül „minden olyan személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”. A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésében alkalmazott kifejezések, különösen az „az a személy” kifejezés az „adóalany” fogalmának egy tág és a gazdasági tevékenység gyakorlásának önállóságára összpontosító meghatározást adnak abban az értelemben, hogy héaalanynak kell tekinteni valamennyi természetes és akár közjogi, akár magánjogi jogi személyt, még a jogi személyiséggel nem rendelkező szervet is, amelyek objektív módon eleget tesznek az e rendelkezésben foglalt kritériumoknak (lásd ebben az értelemben: 2016. október 12-i Nigl és társai ítélet, C-340/15, EU:C:2016:764, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Annak megállapítása céljából, hogy valamely gazdasági tevékenységet függetlenül végeznek-e, meg kell vizsgálni, hogy az érintett személy a tevékenységeit a saját nevében, saját javára és saját felelősségére végzi-e, valamint azt, hogy ez a személy viseli-e az e tevékenységek végzésével kapcsolatos gazdasági kockázatot (2016. október 12-i Nigl és társai ítélet, C-340/15, EU:C:2016:764, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Bár végső soron a tényállás értékelésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróság feladata, hogy a jelen ítélet 29. és 30. pontjában kifejtett megfontolásokra tekintettel megvizsgálja, hogy a WEG Tevesstraßéhoz hasonló lakástulajdonosi közösséget úgy kell-e tekinteni, mint amely „önállóan” végez egy hőenergia termeléséből és hőenergia forgalmazásából álló, az alapügyben szereplőhöz hasonló tevékenységet, a Bíróság, amelynek az a feladata, hogy hasznos választ adjon a kérdést előterjesztő bíróságnak, hatáskörrel rendelkezik arra, hogy a szóban forgó alapeljárás iratai, valamint az elé terjesztett írásbeli és szóbeli észrevételek alapján útmutatást adjon a nemzeti bíróságnak az elé terjesztett konkrét jogvita eldöntéséhez.

32 E tekintetben először is, amint arra a főtanácsnok az indítványának 49. pontjában rámutatott, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a német jog szerint a WEG Tevesstraßéhoz hasonló lakástulajdonosi közösség olyan jogi személy, amely elkülönül az őt alkotó tulajdonosoktól. Ezenkívül a lakástulajdonosok közössége és az érintett tulajdonosok közötti konvergens gazdasági érdekek nem elegendőek annak megállapításához, hogy az említett közösség a szóban forgó tevékenységet a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében nem „önállóan” végzi.

33 Másrészt igaz, hogy a héairányelv 11. cikke szerint az ezen irányelv 398. cikkében említett, héával foglalkozó bizottsággal folytatott konzultáció után minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek. A jelen ügyben azonban nem szükséges megvizsgálni e 11. cikket, mivel a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem tűnik ki, hogy a német adóhatóságok az alapügyben az e rendelkezés értelmében vett adózási egységre támaszkodtak volna.

34 A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése a „gazdasági tevékenység” fogalmát akként határozza meg, mint amely magában foglalja a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy e fogalommeghatározás nyilvánvalóvá teszi a „gazdasági tevékenység” fogalmának tág és objektív jellegét olyan értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétől. Így valamely tevékenység általában akkor minősül gazdasági tevékenységnek, ha tartós jellegű, és a tevékenység gyakorlója ellenérték fejében végzi azt (lásd ebben az értelemben: 2009. november 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-154/08, nem tették közzé, EU:C:2009:695, 89. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Feltételezve, hogy a WEG Tevesstraßéhoz hasonló lakástulajdonosi közösség által végzett tevékenységek a nemzeti szabályozás által ráruházott feladatok ellátásából állnak, ez a körülmény önmagában nem releváns e szolgáltatások gazdasági tevékenységnek minősítése szempontjából (lásd ebben az értelemben: 2015. október 29-i Saudaçor ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 39. és 40. pont).

36 A jelen ügyben a hőenergia értékesítése a WEG Tevesstraße által kapcsolt energiatermelő erőmű üzemeltetésének a következménye. Amint az a jelen ítélet 28. pontjából megállapítható – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat szükségességét fenntartva –, nem tűnik vitatottnak, hogy a hőenergia értékesítésének ellenértéke az e közösség tulajdonosai által fizetett díjazás volt. Az sem vitatott, hogy az említett közösség által ily módon kapott bevételek tartósak voltak. Ezenkívül az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az említett erőmű által termelt villamos energiát energiaelosztó vállalkozásnak szállítják, és hogy ezen értékesítés ellenértéke szintén díjazás volt.

37 Kitűnik magából a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének szövegéből, mind pedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, hogy annak megállapítása szempontjából, hogy a materiális vagy immateriális javak hasznosítása bevétel elérése érdekében történik-e, nem releváns az, hogy a hasznosítás nyereségszerzésre irányul-e, vagy sem (2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Következésképpen, és amint azt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés alapjául szolgáló előfeltevés is megerősíti, meg kell állapítani, hogy a héairányelv alkalmazandó a jelen ügyben, és hogy az alapügyben szóban forgó hőenergia értékesítése főszabály szerint az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett héaköteles termékértékesítésnek minősül.

39 A fentiek tisztázását követően, először is meg kell vizsgálni a kérdést előterjesztő bíróság és a német kormány által előterjesztett kérdést, azaz hogy az olyan adómentesség, mint amely az UStG 4. §-ának 13. pontjában szerepel, a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése l) pontjának hatálya alá tartozhat-e, amely szerint a tagállamok mentesítik az adó alól „az ingatlanok bérbe– és haszonbérbeadását”. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 135. cikkének (1) bekezdésében foglalt adómentességek leírására használt kifejezéseket, az ingatlanok „haszonbérbe adásának” és bérbeadásának” fogalmát is beleértve, szigorúan kell értelmezni, mivel e mentességek kivételt jelentenek azon főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni (lásd többek között: 2018. december 19-i Mailat ítélet, C-17/18, EU:C:2018:1038, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Továbbá, mivel a héairányelv nem határozza meg e fogalmakat, a Bíróság az „ingatlanok bérbeadásának” az ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja értelmében vett fogalmát úgy határozta meg, hogy az valamely ingatlan tulajdonosa által a bérlőnek díjazás ellenében és meghatározott időre arra adott jog, hogy birtokolja ezt az ingatlant, és kizárjon másokat e jog gyakorlásából (lásd többek között: 2018. december 19-i Mailat ítélet, C-17/18, EU:C:2018:1038, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A Bíróság azt is megállapította, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontjában előírt mentességet az a tény magyarázza, hogy az ingatlanok bérbeadása, bár gazdasági tevékenységnek minősül, általában passzív jellegű tevékenység, amely nem hoz létre jelentős hozzáadott értéket. Ezt a tevékenységet ily módon meg kell különböztetni más, azon ipari vagy kereskedelmi jellegű tevékenységektől, amelyek tárgya jellemzően inkább szolgáltatás nyújtása, mint csupán valamely dolog rendelkezésre bocsátása, például golfpálya használatának joga, híd használatára vonatkozó, díjfizetés ellenében biztosított jog vagy akár cigarettaautomaták valamely kereskedelmi egységben történő felállítására vonatkozó jog (2020. július 2-i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö [adatközponti tárolási szolgáltatás] ítélet, C-215/19, EU:C:2020:518, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Az alapügyben, amint az az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, a szóban forgó tevékenység kapcsolt energiatermelő erőműnek a WEG Tevesstraße által történő üzemeltetése révén termelt hőenergia értékesítéséből áll. Az ilyen hőenergia értékesítésével e közösség materiális javak egyszerű értékesítését végzi, amely más materiális javak hasznosításából ered, amelyek kétségkívül ingatlanok, anélkül azonban, hogy a hő vásárlóit, azaz az e közösséghez tartozó tulajdonosokat feljogosítaná arra, hogy elfoglaljanak egy ingatlant, a jelen esetben a kapcsolt energiatermelő létesítményt, és hogy a jelen ítélet 40. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében bármely más személyt kizárjanak e jogból.

43 Másodszor, ami a kérdést előterjesztő bíróság és a német kormány által szintén előterjesztett kérdést illeti, hogy az UStG 4. §-ának 13. pontjában szereplőhöz hasonló adómentesség az Európai Unió Tanácsa 1977. május 17-i ülésének 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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikkére vonatkozó 7. sz. jegyzőkönyvén alapul-e, emlékeztetni kell arra, hogy e jelentés szerint „[a] Tanács és a[z Európai] Bizottság úgy nyilatkozik, hogy a tagállamok jogosultak a közös tulajdonnak használat, karbantartás, javítás céljából és e közös tulajdon egyéb adminisztratív célra történő átadását, valamint hőenergia és hasonló termékek értékesítését mentesíteni az adó alól, amennyiben ezen ügyleteket lakástulajdonosi közösségek a tulajdonosoknak nyújtják”.

44 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az irányelv elfogadásához vezető előkészítő munka során rögzített nyilatkozatok nem használhatók az irányelv értelmezéséhez, ha a kérdéses rendelkezés szövegében nincs hivatkozás a nyilatkozat tartalmára, és így e nyilatkozatoknak nincs jogi jelentőségük (lásd különösen: 2009. október 22-i Swiss Re Germany Holding ítélet, C-242/08, EU:C:2009:647, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Márpedig meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben ez a helyzet áll fenn, mivel sem a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja, amely az ingatlanok bérbeadásának és haszonbérbe adásának adómentességét írja elő, sem pedig a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja, amely e rendelkezés helyébe lépett, nem tartalmaz olyan bizonyítékot, amelyből arra lehetne következtetni, hogy a Tanács és a Bizottság által az említett jegyzőkönyvben tett nyilatkozat e rendelkezésekben kifejeződött volna.

46 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontját úgy kell értelmezni, hogy az UStG 4. §-ának 13. pontjában foglalthoz hasonló adómentesség nem tartozik e rendelkezés hatálya alá.

47 Ezt a következtetést nem kérdőjelezi meg a német kormány által előterjesztett és az adósemlegesség elvére hallgatólagosan alapított azon érv sem, amely szerint a hőenergiának a lakástulajdonosi közösség által az e közösség tulajdonosai részére történő értékesítése mentes a héa alól annak érdekében, hogy a héa szempontjából egyenlő bánásmódot biztosítsanak egyrészt a családi házak tulajdonosai és bérlői – amelyek amikor saját maguk részére tulajdonosként hőenergiát szolgáltatnak, vagy amikor egyidejűleg bérlik a házat és a hőerőművet, nem tartoznak a héa hatálya alá, illetve mentesek a héa alól –, másrészt pedig az ingatlanok társtulajdonosai között, amelyek héakötelesek, amennyiben e közösség, amelyhez tartoznak, hőenergiát értékesít számukra.

48 Kétségtelen, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elve, amely az egyenlő bánásmód általános elvének az uniós jogalkotó általi kifejezése a héa területén (2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet, C-174/08, EU:C:2009:669, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) ellentétes különösen az, ha a hasonló és következésképpen egymással versenyző árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik (2017. december 14-i Avon Cosmetics ítélet, C-305/16, EU:C:2017:970, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Egyébiránt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy ezt az elvet úgy kell értelmezni, hogy a

fogyasztó szemszögéből azonos vagy hasonló és annak ugyanazon igényeit kielégítő két szolgáltatásnyújtással szemben héa szempontjából alkalmazott eltérő bánásmód elegendő ezen elv megsértésének a megállapításához (lásd: 2011. november 10-i The Rank Group ítélet, C-259/10 és C-260/10, EU:C:2011:719, 36. pont). Meg kell azonban állapítani, hogy a német kormány által előadott érv a fogyasztók két, egyértelműen elkülönülő közössége részére teljesített termékértékesítések összehasonlításán alapul, és az a tény, hogy e közösségeket esetlegesen eltérő bánásmódban részesítik, csupán az e közösségekhez tartozó személyek azon döntésének a következménye, hogy lakástulajdonosok-e a közös tulajdonban lévő épületben.

49 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely mentesíti a héa alól a hőenergiának a lakástulajdonosi közösség által az e közösséghez tartozó tulajdonosok részére történő értékesítését.

A költségekről

50 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:

A 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely mentesíti a hozzáadottérték-adó alól a hőenergiának a lakástulajdonosi közösség által az e közösséghez tartozó tulajdonosok részére történő értékesítését.

Aláírások