

C?174/06. sz. ügy

Ministero delle Finanze – Ufficio IVA di Milano

kontra

CO.GE.P. Srl

(a Corte suprema di cassazione [Olaszország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik irányelv – HÉA – Adómentes tevékenységek – Ingatlanok bérbeadása – Állami tulajdon”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A hatodik irányelvben meghatározott adómentességek

(77/388 tanácsi irányelv, 13. cikk, B. rész, b) pont)

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló jogviszony, amelynek keretében valamely jogalany részére meghatározott időre és díjazás ellenében állami tulajdonban lévő vagyontárgy, azaz tengerparti terület – akár kizárólagos – birtoklását és használatát engedik át, az említett cikk értelmében vett „ingatlanok bérbeadása” fogalmának körébe tartozik. Ugyanis az ilyen jogviszonynak az ingatlan-bérbeadással közös alapvető jellemzője valamely terület – azaz a tengerparti terület egy részének – díjazás ellenében való rendelkezésre bocsátásában áll, a szerződő fél számára biztosítva a birtoklás és a használat jogát, és bármely más személyt kizárva ezen jog élvezetéből. Ebből következően a hozzáadottértékadó-semlegesség elvének tiszteletben tartása, valamint a hatodik irányelv rendelkezései, különösen az adómentességre vonatkozó rendelkezések, egységes alkalmazásának követelménye azt eredményezik, hogy az említett jogviszony az említett irányelv 13. cikke B. része b) pontjának értelmében vett ingatlan-bérbeadásnak minősül.

(vö. 34–36. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2007. október 25.(*)

„Hatodik irányelv – HÉA – Adómentes tevékenységek – Ingatlanok bérbeadása – Állami tulajdon”

A C?174/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (Olaszország) a Bírósághoz 2006. április 3-án érkezett, 2006. január 13-i határozatával terjesztett el az eltte

a **Ministero delle Finanze – Ufficio IVA di Milano**

és

a **CO.GE.P. Srl,**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, K. Schiemann, J. Makarczyk (előadó), J.-C. Bonichot és C. Toader bírák,

előtanácsnok: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Olasz Köztársaság képviselőjében S. Fiorentino, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében A. Aresu és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalapmegállapításról 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) 13. cikke B. része b) pontjának értelmezésére irányul.

2 Ez a kérdés a Ministero delle Finanze – Ufficio IVA di Milano (a továbbiakban: Ufficio) és a kőolajszármazék-keverékek előállításával foglalkozó CO.GE.P. korlátolt felelősségű társaság (a továbbiakban: CO.GE.P.) között azon, a hozzáadottérték-adóra (a továbbiakban: HÉA) vonatkozó számlák adóügyi szabályszerűsége tárgyában folyamatban lévő eljárásban merült fel, amelyeket a Consorzio Autonomo del Porto di Genova (a genovai kikötő autonóm konzorciuma; a továbbiakban: konzorcium) állított ki a CO.GE.P. részére az ásványi olajok tárolására, feldolgozására és kezelésére szolgáló állami tulajdonban lévő tengerparti területek átengedése vonatkozásában.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv – annak tizenegyedik preambulumbekszdése szerint – többek között egységes adómentességi lista elkészítésére irányul a Közösség saját forrásainak egységes módon történ? beszédése érdekében.

4 A hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése HÉA?kötelessé teszi „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást”.

5 Az említett irányelv 4. cikkének (1), (2) és (5) bekezdése el?írja:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermel?ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

[...]

(5) Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek és közintézmények nem min?sülnek adóalanynak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, amikor e tevékenységekkel, illetve ügylettekkel összefüggésben közterheket, illetékeket, járulékokat vagy egyéb adókat szednek be.

Ha azonban ilyen tevékenységeket, illetve értékesítéseket végeznek, akkor ezeket illet?en adóalanynak min?sülnek, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelent?s torzulását eredményezné.

Az el?bbiekben megnevezett szervek minden esetben adóalanynak min?sülnek a D. mellékletben felsorolt tevékenységeket illet?en, amennyiben e tevékenységek terjedelme nem elhanyagolható.

A tagállamok az el?bbiekben megnevezett intézmények olyan tevékenységeit, amelyek a 13. vagy 28. cikk értelmében adómentességet élveznek, olyan tevékenységként kezelik, amelyeket azok hatóságként folytatnak.”

6 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja, amely az irányelv „Adómentesség” elnevezés? X. címében található, ekként rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következ?ket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

b) az ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbeadása] és bérbeadása, kivéve a következ?ket:

1. a tagállamok törvényi fogalommeghatározásainak megfelel? szálláshelyadási szolgáltatás a szállodaiparban vagy a hasonló kereskedelmi ágazatokban, beleértve a nyári táborhelyeket vagy a kempingeket;

2. járm?vek parkolására szolgáló helyek bérbeadása;

3. tartósan beépített berendezések és gépek bérlete;

4. széfügyletek.

A tagállamok e mentesség alkalmazásának körét illet?en további kivételeket írhatnak el?."

A nemzeti szabályozás

7 A hozzáadottérték-adó bevezetésér?l és szabályainak megállapításáról szóló, 1972. október 26?i 633. sz. köztársasági elnöki rendelet 1. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„A hozzáadottérték?adó hatálya alá tartoznak a vállalkozási, szakmai vagy foglalkozással összefügg? tevékenység folytatása keretében belföldön teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, valamint a bármely személy által végzett import.”

8 Az említett rendelet 10. cikkének (8) bekezdése szerint mentes az adó alól a mez?gazdasági földterületek és gazdaságok, a járm?vek parkolásától eltér? célra szolgáló területek [...] és az épületek – ideértve a melléképületeket, az állatállományt és általában az ingatlanok tartós használatára szolgáló ingó vagyontárgyakat, az olyan eszközök kivételével, amelyek a jellegüknél fogva lényeges átalakítás nélkül nem alkalmasak eltér? használatra, illetve amelyek vállalkozások által értékesítési céllal épített és általuk bérbe adott lakások használatára szolgálnak – nem lízingjelleg? bérbeadása és haszonbérbeadása, valamint a bérlet átengedése, felmondása, illetve meghosszabbítása.

9 Az 1942. március 30?i 327. sz. királyi rendelettel jóváhagyott olasz hajózási törvénykönyv (Codice della navigazione approvato con Regio decreto n. 327.) (*Gazzetta ufficiale* 93. sz., 1942. április 18?i különkiadás) 36. cikke el?írja, hogy a tengerészeti hatóságok a közcélú használat szükségleteinek sérelme nélkül meghatározott id?re – akár kizárólagos jelleggel is – átengedhetik az állami tulajdonban álló vagyontárgyak és a nemzeti vizek használatát.

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

10 Mivel a tengerparti területek átengedését a HÉA alól mentes ügyletnek min?sítette, a konzorcium a CO.GE.P. részére HÉA?t nem tartalmazó számlákat állított ki. Az adóhatóság azonban a konzorciummal szemben az 1991–1993. évek vonatkozásában a HÉA?ra vonatkozó, adókötelezettséget módosító értesítéseket bocsátott ki.

11 Az 1996. május 30?án a Commissione tributaria di primo grado di Milano (milánói els?fokú adóügyi bíróság) el?tt benyújtott keresetével a CO.GE.P. megtámadta a fent említett adókötelezettséget módosító értesítéseket, mivel vitatta a konzorcium által nyújtott szolgáltatások HÉA?kötelezettségét, különös tekintettel arra, hogy hiányoztak a HÉA kivetésének feltételei.

12 Ez a bíróság 1996. november 19?i ítéletével helyt adott az említett keresetnek.

13 1998. február 27-án az Ufficio fellebbezett ezen ítélet ellen azzal az indokkal, hogy a megvalósított ügyleteknek mint gazdasági tevékenység végzése során nyújtott szolgáltatásoknak HÉA-kötelesnek kell lenniük.

14 A Commissione tributaria regionale della Lombardia (lombárdiai regionális adóügyi bíróság) az 1999. szeptember 20-i és október 20-i ítéletében elutasította az Ufficio fellebbezését, és elfogadta a CO.GE.P azon érvét, amely szerint az állami tulajdonban álló vagyontárgyak átengedése a tulajdonképpeni ingatlan-bérbeadástól eltérően a HÉA-szabályozás alapján nem tekinthető sem termékértékesítésnek, sem szolgáltatásnyújtásnak, és ebből következően nem lehet HÉA-köteles.

15 Az Ufficio 2000. március 13-án benyújtott kérelmében ezen ítélet hatályon kívül helyezését kérte a kérdést elterjesztő bíróság előtt.

16 A kérdést elterjesztő bíróság előtt az Ufficio fenntartotta, hogy a konzorcium vitathatatlanul gazdasági jellegű közjogi szervezet.

17 Az Ufficio azt is elterjesztette, hogy az átengedésről szóló szerződés, bár közjogi jellegű mérlegelési jogkör gyakorlását foglalja magában, gazdasági és kereskedelmi tevékenység folytatása során jött létre díjbevétel elérése érdekében, amelyet a közjogi szervezet gazdasági tevékenységének folytatására fordítanak. Egyebekben a part menti raktárnak ásványi olajok raktározása céljából való átengedése nem közérdeke vagy közhasznú, hanem pusztán gazdasági célokat szolgál.

18 A kérdést elterjesztő bíróság ebben a tekintetben megjegyzi, hogy az olasz adóhatóság szerint, ha az alapügyhöz hasonlóan az átengedést valamely kikötő szervezete, és nem a tengerészeti hatóság végzi, ezt a tevékenységet gazdasági és kereskedelmi tevékenység végzésének kell tekinteni, az említett szervezet ipari és kereskedelmi jellege miatt.

19 A kérdést elterjesztő bíróság ebben a tekintetben részletesebben kifejti a nemzeti jog bizonyos szabályait.

20 A kérdést elterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy jóllehet az átengedő és a jogosult közötti viszonyt a hatóság egyoldalú és mérlegelési jogkörön alapuló közigazgatási akta határozza meg, az szükségszerűen feltételezi az érdekelt átengedésre irányuló akaratának kinyilvánítását. Az átengedő szervezet és a jogosult közötti kapcsolatokat kétoldalú megállapodás tartalmazza.

21 A kérdést elterjesztő bíróság egyebekben kizárja, hogy a nemzeti jog jelenlegi állapotában az állami tulajdonban lévő kikötői tulajdonában lévő vagyontárgyak átengedését „kikötői szolgáltatásoknak” lehessen tekinteni.

22 Végül az elzáró döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a Corte suprema di cassazione ítélkezési gyakorlata szerint (a 6281. sz. 1992. május 26-i ítélet és a 10097. sz. 2001. július 25-i ítélet), ha kikötői közjogi szervezetről származnak, az állami tulajdonban lévő vagyontárgyak átengedésére vonatkozó aktusok közigazgatási jellegük ellenére nem hasonlíthatók az ilyen vagyontárgyak kizárólagos használatát biztosító közjogi koncessziókhoz. Ugyanis, amennyiben ezen aktusok az említett szervezetek által végzett gazdasági tevékenység keretébe illeszkednek, különálló jogi szabályozásuk ellenére kifejezetten ingatlanok bérbeadásának minősülnek. Ebből következően az állami tulajdonban álló vagyontárgyak átengedését HÉA-köteles ügyleteknek kell tekinteni.

23 E körülmények között a Corte suprema di cassazione az eljárás felfüggesztéséről

határozott, és elzetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében adómentes ingatlan-bérbeadás valósul-e meg, ha valamely jogalany számára – kérelmére – egy vállalkozást m?ködtet? közjogi szervezet az állami tulajdonban lév? vagyontárgyaknak a nemzeti jog által szabályozott átengedése esetében szokásoshoz hasonló módon szerz?dés helyett közigazgatási aktus kibocsátásával, meghatározott időre és a vagyontárgy értékénél sokkal alacsonyabb összeg? díjazás ellenében enged át – akár kizárólagos jelleg? – használatra állami tulajdonban lév? vagyontárgyat, a vagyontárgy használatának engedélyezéséhez képest jelent?sebb szolgáltatás nyújtása nélkül?”

Az elzetes döntéshozatal iránti kérdés?

24 Elzetesen meg kell állapítani, hogy az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy a konzorcium gazdasági jelleg? közjogi szervezet, amely nem az állam nevében és számlájára jár el, amely utóbbi e vagyontárgyak tulajdonosa marad, hanem a saját nevében, amennyiben az említett vagyontárgyakat többek között önálló döntések meghozatala útján kezeli.

25 Így a konzorcium esetében nem teljesültek azok a kumulatív feltételek, amelyek a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése első albekezdése adómentességi szabályának alkalmazásához szükségesek, azaz hogy ezeket a tevékenységeket hatóságként eljáró közjogi szerv folytassa (lásd ebben az értelemben a C?446/98. sz., Fazenda Pública ügyben 2000. december 14?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?11435. o.] 15. pontját).

26 Azon kérdést illet?en, hogy az alapügyben szóban forgó jogviszony a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának értelmében vett „ingatlanok bérbeadása” fogalom körébe tartozik-e, emlékeztetni kell el?ször is arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az említett irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, és ezért azoknak közösségi meghatározással kell rendelkezniük (lásd a C?275/01. sz., Sinclair Collis ügyben 2003. június 12?én hozott ítélet [EBHT 2003., I?5965. o.] 22. pontját; a C?284/03. sz., Temco Europe ügyben 2004. november 18?án hozott ítélet [EBHT 2004., I?11237. o.] 16. pontját és a C?428/02. sz., Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben 2005. március 3?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?1527. o.] 27. pontját).

27 Másodszor pedig a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek meghatározására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek a f?szabályhoz képest – amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás HÉA?köteles – kivételt jelentenek (lásd többek között a C?358/97. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 2000. szeptember 12?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?6301. o.] 52. pontját; a C?150/99. sz., Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18?án hozott ítélet [EBHT 2001., I?493. o.] 25. pontját és a fent hivatkozott Sinclair Collis ügyben hozott ítélet 23. pontját).

28 A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az adómentesség meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd a fent hivatkozott Temco Europe ügyben hozott ítélet 17. pontját).

29 Harmadszor a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontját illet?en meg kell állapítani, hogy e rendelkezés nem határozza meg a „bérbeadás” fogalmát, és nem tartalmaz utalást az egyes tagállamok jogrendszerében erre vonatkozóan elfogadott meghatározásokra sem (lásd a C?326/99. sz., ún. „Goed Wonen” ügyben 2001. október 4?én hozott ítélet [EBHT 2001., I?6831. o.] 44. pontját).

30 E rendelkezést ezért a háttérül szolgáló összefüggések, a hatodik irányelv céljai és

rendszere alapján kell értelmezni, különös figyelemmel az adómentességek céljára (lásd e tekintetben a fent hivatkozott, ún. „Goed Wonen” ügyben hozott ítélet 50. pontját és a Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben hozott ítélet 28. pontját).

31 A Bíróság az ítélezési gyakorlatában kifejtette, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában foglalt ingatlanok bérbeadása lényegében abban áll, hogy a bérbeadó meghatározott időszakra és díjazás ellenében átruházza a bérlő részére valamely ingatlannak a tulajdonoséhoz hasonló használati jogát, és minden más személyt kizár e jog gyakorlásából (lásd e tekintetben a fent hivatkozott, ún. „Goed Wonen” ügyben hozott ítélet 55. pontját; a C-409/98. sz., Mirror Group ügyben hozott ítélet [EBHT 2001., I-7175. o.] 31. pontját és a C-269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-4101. o.] 49. pontját, valamint a fent hivatkozott Temco Europe ügyben hozott ítélet 19. pontját).

32 Az alapügyben olyan jogviszonyról van szó, amelynek keretében valamely társaság számára engedélyezik, hogy meghatározott időre és a vagyontárgy értékénél sokkal alacsonyabb összegű díjazás ellenében birtokba vegyen és használjon – akár kizárólagosan – valamely állami tulajdonban lévő tengerparti területet, azaz egy ásványi olajok tárolására, feldolgozására és kezelésére szolgáló tengerparti raktárt.

33 Az ilyen viszony – annak tartalmára tekintettel – a konzorcium ipari és kereskedelmi jellegű tevékenységeinek keretébe illeszkedik szerződéses aktushoz hasonlóan.

34 Meg kell ugyanis állapítani, hogy az említett viszonyban az ingatlan-bérbeadással közös alapvető jellemzője valamely terület – azaz a tengerparti terület egy részének – díjazás ellenében való rendelkezésre bocsátásában áll, a szerződő fél számára biztosítva a birtoklás és a használat jogát, és bármely más személyt kizárva ezen jog élvezetéből.

35 Ebből következően a HÉA-semlegesség elvének, valamint a hatodik irányelv rendelkezései, különösen az adómentességre vonatkozó rendelkezések, egységes alkalmazása követelményének tiszteletben tartása azt eredményezik, hogy az alapügyben szóban forgó jogviszony az említett irányelv 13. cikke B. része b) pontjának értelmében vett ingatlan-bérbeadásnak minősül.

36 Az előzőkre tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló jogviszony, amelynek keretében valamely jogalany részére meghatározott időre és díjazás ellenében állami tulajdonban lévő vagyontárgy, azaz tengerparti terület – akár kizárólagos – birtoklását és használatát engedik át, az említett cikk értelmében vett „ingatlanok bérbeadása” fogalmának körébe tartozik.

A költségekről

37 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló jogviszony, amelynek keretében valamely jogalany részére meghatározott időre és díjazás ellenében állami tulajdonban lévő vagyontárgy, azaz tengerparti terület – akár kizárólagos – birtoklását és használatát

engedik át, az említett cikk értelmében vett „ingatlanok bérbeadása” fogalmának körébe tartozik.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: olasz.