

C?451/06. sz. ügy

Gabriele Walderdorff

kontra

Finanzamt Waldviertel

(az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien [Ausztria] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 13. cikk B. részének b) pontja – Adómentesség – Ingatlanok hasznóbérbe adására és bérbeadására vonatkozó ügyletek – Halászati jog hasznóbérbe adása”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A hatodik irányelvben meghatározott adómentességek – Az ingatlanok hasznóbérbe adásának és bérbeadásának adómentessége

(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 nem min?sül sem ingatlan hasznóbérbe adásának, sem ingatlan bérbeadásának a halászati jog tíz évre szóló hasznóbérleti szerz?dés formájában, ellenérték fejében történ? átengedése azon vízterület tulajdonosa által, amelyre e jogosultság vonatkozik, valamint valamely köztulajdonban álló vízterületre vonatkozó halászati jog jogosultja által, mivel ezen átengedés nem biztosít jogot az ingatlan birtoklására és másoknak e jog gyakorlásából való kizárására.

(vö. 23. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2007. december 6.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 13. cikk B. részének b) pontja – Adómentesség – Ingatlanok hasznóbérbe adására és bérbeadására vonatkozó ügyletek – Halászati jog hasznóbérbe adása”

A C?451/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Ausztria) a Bírósághoz 2006. november 6-án érkezett, 2006. október 24-i határozatával terjesztett el az eltte

Gabriele Walderdorff

és

a Finanzamt Waldviertel

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

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

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

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

a előtanácsnok indítványának a 2007. július 18-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes 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: a hatodik irányelv) 13. cikke B. része b) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a G. Walderdorff és a Finanzamt Waldviertel (a továbbiakban: Finanzamt) között a halászlé jog használatba adásának hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alá tartozása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

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

4 A hatodik irányelv 13. cikkének B. része szerint:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a

tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

b) az ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbe adása] és bérbeadása, kivéve a következőket;

1. a tagállamok törvényi fogalom-meghatározásainak 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

5 A forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, a továbbiakban: UStG) 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében a forgalmi adó alá tartozik minden olyan termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, amelyet az adóalany Ausztriában ellenszolgáltatás ellenében a vállalkozása keretein belül végez.

6 Az UStG 6. §-a (1) bekezdésének 16. pontja szerint mentesek a forgalmi adó alól:

„az ingatlanok és a polgári jog ingatlanra vonatkozó szabályai alá tartozó vagyoni jogok, valamint a földterület használatára vonatkozó állami felségjogok bérbe- és haszonbérbe adása; ingatlan bérbeadásának és haszonbérbe adásának min?sül az üzlethelyiségek és más helyiségek használatának használatra vonatkozó szerz?dés alapján történ? átengedése. A saját célra való használat is adómentes. Nem mentes az adó alól:

- ingatlanok lakáscélú bérbeadása (használati jogának átengedése), kivéve a saját célra történ? használatot;
- minden olyan gép és egyéb berendezés bérbe- és haszonbérbe adása, amely üzemi létesítményhez tartozik, akkor is, ha azok valamely ingatlan lényeges alkotórészei;
- berendezett lakó- és hálóhelyiségekben történ? elszállásolás;
- mindennem? járm? tárolására alkalmas helyiség vagy hely bérbeadása (használati jogának átengedése);
- ingatlanok kempingezés céljára való bérbeadása (használati jogának átengedése)".

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

7 G. Walderdorff mez?gazdasági és erdészeti üzemet m?ködtet Ausztriában. Az általa gazdasági tevékenysége keretében elért forgalom az általános HÉA?szabályok alá tartozik.

8 G. Walderdorff 1995. november 21-én tízéves haszonbérleti szerződést kötött a Sportfischereiverein Zwettl-lel (Zwettli Sporthorgász Egyesület, a továbbiakban: horgászegyesület). A szerződés értelmében a horgászegyesület díjazás ellenében halászati joggal rendelkezik egyrészt a G. Walderdorff üzemének területén található két tavon, amelyeken ez utóbbi tulajdonosként halászatra jogosult, másrészt a köztulajdonban álló terület részét képező halászati területen, amelyen G. Walderdorff telekkönyvbe bejegyeztetett (Zwettl I/3. terület) halászati joggal rendelkezik. A haszonbérleti szerződést az 1996. január 1-jétől 2005. december 31-ig tartó időszakra kötötték. G. Walderdorff e haszonbérletbe adással kapcsolatos ügyletek után nem fizetette ki a HÉA-t. Ezen adót nem tüntetette fel a haszonbérletnek kiállított számlán sem.

9 Az 1998. és 2000. évre vonatkozóan végrehajtott adóellenőrzést követően a Finanzamt megállapította, hogy e haszonbérbe adással kapcsolatos ügyletek általános adókulcs szerint HÉA-kötelesek, mivel a szóban forgó haszonbérleti díjból származó jövedelem nem ingatlannal azonosan minősüljének jognak az UStG alapján történő adómentes haszonbérbe adásából származó jövedelem. A Finanzamt szerint ugyanis a halászati jog a földterülettel független jog.

10 Ezért 2003. március 24-én a Finanzamt az említett évekre vonatkozóan G. Walderdorffal szemben forgalmi adót megállapító határozatokat hozott, amelyekben a halászati jog haszonbérbe adását az általános, 20%-os adókulcs szerint adózó ügyletek közé sorolta. 2003. április 24-i levelével G. Walderdorff panaszt nyújtott be e határozatok ellen, amelyben az UStG 6. §-a (1) bekezdésének 16. pontja alapján a halászati jog haszonbérbe adásához kapcsolódó ügyletek adómentességét kérte.

11 A Finanzamt elutasította ezt a panaszt, majd G. Walderdorff kérelmére az ügyet az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien elé terjesztette.

12 Az e bíróság előtt folyamatban lévő eljárásban az a vita tárgya, hogy G. Walderdorffnak a horgászegyesülettel kötött szerződésén alapuló haszonbérleti díj után a forgalmi adó általános szabályai szerint a normál adókulcs alapján kell-e adót fizetnie, vagy az UStG 6. §-a (1) bekezdésének 16. pontja szerinti adómentesség alkalmazandó-e.

13 E körülmények között az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [...] hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontját, hogy a halászati jog tíz évre szóló haszonbérleti szerződés formájában, ellenérték fejében való átengedése:

- azon ingatlan tulajdonosa által, amelyen a jogosultsággal érintett vízterület található,
- a köztulajdonban álló vízterületre vonatkozó halászati jog jogosultja által

»ingatlanok lízingjének [helyesen: haszonbérbe adásának] és bérbeadásának« minősül?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

14 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy halászati jognak valamely vízterületen az utóbbi tulajdonosa által és a köztulajdonban álló vízterületen a halászati jog jogosultja által tíz évre szóló haszonbérleti szerződés formájában, ellenérték fejében történő átengedése „ingatlanok lízingjének [helyesen: haszonbérbe adásának] és bérbeadásának” minősül.

15 Előzetesen meg kell állapítani, hogy G. Walderdorff és a sportegyesület között kötött szerződés bizonyos vízterületre vonatkozó halászati jog átengedéséről szól. Az említett szerződés

szerinti haszonbérleti ügyletek tehát f?szabály szerint a hatodik irányelv alapján a HÉA hatálya alá tartoznak. Azt kell már csak megállapítani, hogy azok a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában el?írt mentességek alkalmazási körébe tartoznak?e.

16 Emlékeztetni kell, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, és ezért meghatározásukat a közösségi jog segítségével kell elvégezni (lásd a C?358/97. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 2000. szeptember 12?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?6301. o.] 51. pontját; a C?315/00. sz. Maierhofer-ügyben 2003. január 16?án hozott ítélet [EBHT 2003., I?563. o.] 25. pontját; 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; a C?428/02. sz., Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben 2005. március 3?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?1527. o.] 27. pontját és a C?455/05. sz. Velvet & Steel Immobilien ügyben 2007. április 19?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?3225. o.] 15. pontját).

17 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában említett „ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbe adása] és bérbeadása” definíciója hiányában a Bíróság számos ítéletében akként határozta meg az ingatlanok bérbeadásának a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában foglalt fogalmát, mint valamely ingatlan tulajdonosa által a bérl?nek díjazás ellenében és meghatározott id?re adott jogot arra, hogy birtokolja ezt az ingatlant, és kizárjon másokat e jog gyakorlásából (lásd ebben az értelemben a C?326/99. sz. „Goed Wonen”-ügyben 2001. október 4?én hozott ítélet [EBHT 2001., I?6831. o.] 55. pontját; a C?409/98. sz., Mirror Group ügyben 2001. október 9?én hozott ítélet [EBHT 2001., I?7175. o.] 31. pontját és a C?108/99. sz., Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9?én hozott ítélet [EBHT 2001., I?7257. o.] 21. pontját, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Írország ügyben hozott ítélet 52?57. pontját; a fent hivatkozott Sinclair Collis ügyben hozott ítélet 25. pontját; a fent hivatkozott Temco Europe ügyben hozott ítélet 19. pontját és a fent hivatkozott Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben hozott ítélet 30. pontját).

18 Az ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek leírására használt kifejezéseket, beleértve az „ingatlanok lízingj[ének] [helyesen: haszonbérbe adásának] és bérbeadás[ának]” fogalmát, szigorúan kell értelmezni, mivel e mentességek kivételt jelentenek a f?szabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után HÉA?t kell fizetni (lásd különösen a C?150/99. sz., Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18?án hozott ítélet [EBHT 2001., I?493. o.] 25. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Írország ügyben hozott ítélet 52?55. pontját; a fent hivatkozott Sinclair Collis ügyben hozott ítélet 23. pontját; a fent hivatkozott Temco Europe ügyben hozott ítélet 17. pontját és a fent hivatkozott Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben hozott ítélet 29. pontját).

19 Az alapügyben nem vitatott, hogy G. Walderdorff a horgászegyesülettel díjazás ellenében több vízterületre vonatkozó halászati jog átengedésére kötött tízéves szerz?dést. A Bíróság már kimondta, hogy valamely egészben vagy részben víz alatt lév? területet magát bérbe és haszonbérbe adható ingatlannak lehet min?síteni (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben hozott ítélet 34. pontját és a C?166/05. sz. Heger-ügyben 2006. szeptember 7?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?7749. o.] 20. pontját).

20 Ahogyan azt a f?tanácsnok az indítványának 23. pontjában helyesen megjegyezte, az ingatlanok haszonbérlete és bérbeadása fogalma – jelen ítélet 17. pontjában említett – valamennyi elemének teljesülnie kell. Ez különösen arra az elemre vonatkozik, miszerint az ingatlanok haszonbérbe adása és bérbeadása jogot biztosít ezen ingatlan birtoklására, és kizár másokat e jog gyakorlásából. Márpedig az alapeljárás körülményeit tekintve nem ez a helyzet.

21 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy a G. Walderdorff és a

sportegyesület között kötött szerződés alapján ez utóbbi kizárólag azzal a joggal rendelkezik, hogy az érintett vízterületeken halásszon. A Bírósághoz benyújtott iratból az is kiderül, hogy a haszonbérleti szerződés alapján G. Walderdorff e vízterületeken halászati jogot tartott fenn magának, illetve azt a jogot, hogy naponta egy vendéget meghívjon ide halászni. Így az alapügyben érintett szerződés alapján a sportegyesület nem jogosult kizárni minden más személyt a G. Walderdorff tulajdonában álló vízterületek, illetve azon köztulajdonban álló területek használatából, amelyeken G. Walderdorff telekkönyvbe bejegyezett halászati joggal rendelkezik.

22 Ennek következtében meg kell állapítani – anélkül, hogy határozni kellene arról, hogy az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló, halászati jog átengedésétől szóló szerződés ingatlanra vonatkozik-e – a jelen ügyben hiányzik az ingatlanok haszonbérbe és bérbeadásának a közösségi HÉA-szabályozás keretében alkalmazott közösségi fogalmai meghatározásának egyik eleme, mivel az alapügyben szóban forgó, halászati jog átengedésétől szóló szerződés biztosítja a sportegyesület számára azt a jogot, hogy az ingatlant birtokolja, és másokat kizárjon e jog gyakorlásából.

23 Ezért az elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem minősül sem ingatlan haszonbérbe adásának, sem ingatlan bérbeadásának a halászati jog tíz évre szóló haszonbérleti szerződés formájában, ellenérték fejében történő átengedése azon vízterület tulajdonosa által, amelyre e jogosultság vonatkozik, valamint valamely köztulajdonban álló vízterületre vonatkozó halászati jog jogosultja által, mivel ezen átengedés nem biztosít jogot az ingatlan birtoklására és másoknak e jog gyakorlásából való kizárására.

A költségekről

24 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem minősül sem ingatlan haszonbérbe adásának, sem ingatlan bérbeadásának a halászati jog tíz évre szóló haszonbérleti szerződés formájában, ellenérték fejében történő átengedése azon vízterület tulajdonosa által, amelyre e jogosultság vonatkozik, valamint valamely köztulajdonban álló vízterületre vonatkozó halászati jog jogosultja által, mivel ezen átengedés nem biztosít jogot az ingatlan birtoklására és másoknak e jog gyakorlásából való kizárására.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.