

C-516/21. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2021. augusztus 20.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzhof (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2021. május 26.

Alperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Finanzamt X

Felperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél:

Y

Az alapeljárás tárgya

2006/112 irányelv – 135. cikk – Az ingatlanok bérbe- és haszonbérbe adására vonatkozó adómentesség kiterjesztése valamely épületnek az abba tartósan beépített berendezésekkel és gépekkel együtt történő bérbe- vagy haszonbérbe adására

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

A tartósan beépített berendezések és gépek bérbeadásának a héairányelv 135. cikke (2) bekezdésének c) pontja szerinti adókötelezettsége

- kizárólag a tartósan beépített berendezések és gépek elszigetelt (önálló) bérbeadására terjed-e ki, vagy

- a tartósan beépített berendezések és gépek olyan bérbeadására (haszonbérbeadására) is, amely valamely épület ugyanazon felek közötti, a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének 1) pontja alapján adómentes haszonbérbe adása alapján (és ahhoz képest járulékos szolgáltatásként) [is]?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, különösen a 135. cikk

A 2013. október 7-i 1042/2013/EU tanácsi végrehajtási rendelettel módosított, a 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet, különösen 13b. cikkének d) pontja

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, UStG), különösen 4. §-ának 12. pontja

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 A felperes a 2010–2014-es években (a vitatott években) állattartásra szolgáló épületet adott haszonbérbe pulykatenyésztés céljára takarmányozásra, fűtésre, szellőztetésre és világításra szolgáló, tartósan beépített berendezésekkel és gépekkel együtt. A felperes abból indult ki, hogy szolgáltatása, amelyért egységes díjazásban részesült, összességében forgalmiadó-mentes.
- 2 A Finanzamt (adóhivatal, Németország) ezzel szemben azt az álláspontot képviselte, hogy az egységes haszonbérleti díj 20%-a a felperesnél felmerülő költségek alapján a berendezésekre és gépekre esik, és ennyiben forgalmiadó-köteles. Az adóhivatal ezért megfelelő adómegállapítási határozatokat hozott.
- 3 Az e határozatokkal szemben benyújtott panasz nem volt eredményes. A Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország) az ezt követően benyújtott keresetnek helyt adott. A Finanzgericht (pénzügyi bíróság) ezen ítélete ellen irányul az adóhivatal kérdést előterjesztő bíróság elé terjesztett felülvizsgálati kérelme.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

Jogi háttér

- 4 A 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja értelmében az ingatlanok bérbe- és haszonbérbe adása adómentes. A 135. cikk (2) bekezdése első mondatának c) pontja értelmében ez az adómentesség nem vonatkozik többek között a „tartósan beépített berendezések és gépek bérbeadás[ára]”. A 135. cikk (2) bekezdésének második mondata értelmében a tagállamok az adómentesség alkalmazási körére vonatkozóan további kivételeket írhatnak elő.
- 5 A nemzeti jog a 2006/112 irányelvvel összhangban úgy rendelkezik, hogy az ingatlanok bérbe- és haszonbérbe adása adómentes (az UStG 4. §-a 12. pontjának első mondata). Nem adómentes többek között olyan különböző gépek vagy berendezések bérbe- és haszonbérbe adása, amelyek valamely gazdaságilag hasznosított terület részét képezik (az UStG 4. §-a 12. pontjának második mondata).

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 6 A 2006/112 irányelv 135. cikke (2) bekezdése első mondata c) pontjának értelmezése céljából a Bíróság elé terjesztett kérdés három feltétel mellett merül fel.
- 7 Először is az épület és az abba tartósan beépített berendezések és gépek haszonbérbe adásának összességében meg kell felelnie a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja szerinti adómentesség feltételeinek.
- 8 Ez az adómentesség egyrészt a jelen ügyben szóban forgó, állattartásra szolgáló épülethez hasonló épület bérbe- vagy haszonbérbe adására terjed ki (2003. január 16-i Maierhofer ítélet, C-315/00, EU:C:2003:23, 35. és 40. pont).
- 9 Másrészt a beépített berendezések és gépek haszonbérbe adása is adómentes a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja alapján. Ez a 2018. december 19-i Mailat ítéletből (C-17/18, EU:C:2018:1038, 39. és 41. pont) következik. Ezen ítélet szerint a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontját úgy kell értelmezni, „hogy egy kereskedelmi tevékenység céljára szolgáló ingatlanra, valamint az e tevékenységhez szükséges valamennyi berendezésre és fogyóeszközre vonatkozó haszonbérleti szerződés olyan egyetlen szolgáltatásnak minősül, amelyben az ingatlan haszonbérbe adása a főszolgáltatás”. Ezt az értelmezést megerősíti a 282/2011 végrehajtási rendelet (mindazonáltal csak a vitatott éveket követően hatályba lépett) 13b. cikkének d) pontja. E rendelkezés értelmében ingatlannak tekintendő „az épületbe vagy építménybe állandó jelleggel beépített bármely olyan alkotóelem, felszerelés vagy gép [is], amely az épület vagy építmény [...] megváltoztatása nélkül nem távolítható el”. Végezetül pedig azt is figyelembe kell venni, hogy az állattartásra

szolgáltató épületbe tartósan beépített alkotóelemek a nemzeti polgári jog szerint az ingatlan elválaszthatatlan részét képezik.

- 10 Másodszor, a berendezések és gépek hasznóbérbe adására főszabály szerint alkalmazandónak kell lennie a 2006/112 irányelv 135. cikke (2) bekezdése első mondatának c) pontjában szereplő, adómentesség alóli kivételnek. A kérdést előterjesztő bíróság abból indul ki, hogy e rendelkezés értelmezése során nem kell különbséget tenni a berendezések és gépek bérbe- és hasznóbérbe adása között. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben a 2018. december 19-i Mailat ítéletre (C-17/18, EU:C:2018:1038) támaszkodik, amelyben a Bíróság adómentesnek tekintette a hasznóbérbe adást, anélkül, hogy azt elhatárolta volna a bérbeadástól. Ezenkívül a Bíróság úgy határozta meg a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja alapján adómentes bérbeadás fogalmát, hogy a bérbeadó meghatározott időszakokra és díjazás ellenében átruházza a bérlő részére valamely ingatlan birtokbavételének jogát, és minden más személyt kizár e jog gyakorlásából (2015. január 22-i Régie communale autonome du stade Luc Varenne ítélet, C-55/14, EU:C:2015:29, 22. pont). Az a körülmény, hogy a hasznóbérbeadás a nemzeti jog szerint a hasznok szedését is lehetővé teszi, mit sem változtat az adómentességen, amint azt a mezőgazdasági hasznosítású területek adómentes hasznóbérbe adásának példája mutatja.
- 11 Még ha a 2006/112 irányelv 135. cikke (2) bekezdése első mondata c) pontjának hatálya kizárólag a bérbeadás esetére terjed is ki, a hasznóbérbe adás esetére azonban nem, a nemzeti jogból (az UStG 4. §-a 12. pontjának második mondatából) egyébként a berendezések és gépek hasznóbérbe adásának adókötelezettsége következik.
- 12 Harmadszor, egyetlen egységet képező ügyletnek kell fennállnia. Ezzel kapcsolatban a Bíróság legutóbb a 2021. március 4-i Frenetikexito ítéletben (C-581/19, EU:C:2021:167, 37. és azt követő pontok) a korábbi ítélkezési gyakorlatra hivatkozva megállapította, hogy abban az esetben, ha valamely gazdasági ügylet több műveletből, illetve cselekményből áll, az adott ügyletre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy ennek keretében egy vagy több szolgáltatásról van-e szó, azzal a pontosítással, hogy főszabály szerint minden egyes szolgáltatásnyújtást különállónak és függetlennek kell tekinteni.
- 13 Mindazonáltal ezen általános szabály alóli kivételként az ügyletet nem szabad mesterségesen elemekre bontani. Ezért egységet képező szolgáltatás áll fenn, amennyiben az adóalany két vagy több, az ügyfél részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges lenne.
- 14 Ezenfelül egységet képező szolgáltatásról van szó, amennyiben egy vagy több elem egyetlen főszolgáltatást alkot, míg a többi elemet úgy kell tekinteni, mint

amelyek egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek.

- 15 A Finanzgericht (pénzügyi bíróság) az ítélkezési gyakorlatból eredő fenti elvek alapján megállapította, hogy a berendezések és gépek átengedése az épület átengedéséhez képest járulékos szolgáltatást képezett. Indokolásként kifejtette, hogy e berendezések és gépek esetében olyan különleges felszerelésekről volt szó, amelyek kizárólag azt szolgálták, hogy a pulykatartásra szolgáló épületet a lehető legjobb feltételek mellett lehessen szerződészerűen használni.
- 16 A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy elsőbbséget élvez-e az egységet képező szolgáltatás szempontja, vagy olyan felosztási követelmény következik a 2006/112 irányelv 135. cikke (2) bekezdése első mondatának c) pontjából, amely szerint az egyetlen egységet képező ügyleteket egy adómentes és egy adóköteles elemre kell bontani.
- 17 Az egységesség elsőbbsége mellett szól a Bíróságnak a 2006/112 irányelv 135. cikke (2) bekezdése első mondatának b) pontjával kapcsolatos ítélkezési gyakorlata. E rendelkezéssel kapcsolatban a Bíróság megállapította, hogy a közlekedési eszközök parkolására szolgáló helyek bérbeadása „akkor nincs kizárva az »ingatlanok bérbeadására« vonatkozó adómentesség hatálya alól, ha szorosan kapcsolódik más célra szolgáló ingatlanok adómentes bérbeadásához” (1989. július 13-i Henriksen ítélet, C-173/88, EU:C:1989:329, 17. pont). E tekintetben azt vette alapul, hogy az ingatlan bérbeadása és a közlekedési eszközök parkolására szolgáló hely bérbeadása „egyetlen gazdasági ügyletet” képez.
- 18 Az ítélkezési gyakorlat szerint továbbá valamely épület nem tartósan beépített berendezéseknek és gépeknek minősülő fogyóeszközzel együtt történő bérbe- vagy haszonbérbe adása esetén az adómentesség kiterjed erre a fogyóeszközre (lásd: 2018. december 19-i Mailat ítélet, C-17/18, EU:C:2018:1038).
- 19 Az egységet képező szolgáltatás elsőbbsége mellett szólhat a 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet (C-463/16, EU:C:2018:22) is. Ezen ítélet szerint az olyan egységes szolgáltatást, amely két különböző, egy elsődleges és egy járulékos jellegű elemből áll, amelyekre eltérő adómértékeket kellene alkalmazni, ha azokat külön-külön nyújtják, az ezen egységes szolgáltatásra alkalmazandó egyetlen héamérték szerint kell adóztatni.
- 20 Az elemekre bontás mellett szólhat viszont, hogy a berendezések és gépek haszonbérbe adása ellentétben áll a bérbeadás passzív jellegével. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben azt a következtetést vonja le a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, hogy valamely ingatlan bérbeadása „passzív jelleggel” bír, és hogy nem tartozik az ingatlanok bérbe- és haszonbérbe adására vonatkozó adómentesség hatálya alá a gépek és berendezések olyan átengedése, amely nemcsak valamely ingatlan passzív rendelkezésre bocsátását eredményezi, hanem

bizonyos számú olyan kereskedelmi tevékenységet is, mint a tulajdonos által biztosított felügyelet, kezelés és folyamatos karbantartás, valamint más létesítmények rendelkezésre bocsátása, ily módon ezen ingatlan bérbeadása különleges körülmények hiányában nem minősülhet főszolgáltatásnak (2020. július 2-i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ítélet, C-215/19, EU:C:2020:518, 43. pont).

- 21 A 2018. december 19-i Mailat ítélet (C-17/18, EU:C:2018:1038) nem ad választ az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre. Bár a Bíróság ezen ítéletben (39. pont) az ingatlan elválaszthatatlan részeként az ingatlanhoz tartozó ingóságok tekintetében az ingatlan adómentes haszonbérbe adásához képest járulékos szolgáltatásból indult ki. Jóllehet ez alapján felmerülhet a 2006/112 irányelv 135. cikke (2) bekezdése első mondata c) pontja alkalmazásának és az ebből eredő adókötelezettségnek a kérdése, a Bíróság nem foglalt állást ezzel kapcsolatban az említett ítéletben.