

C-321/02. sz. ügy

Finanzamt Rendsbug

kontra

Detlev Harbs

(a Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA irányelv – 25. cikk – A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszer – Mezőgazdasági vállalkozás egy részének haszonbérbeadása”

Az ítélet összefoglalása

Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadórendszer – A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányadózási rendszer – Hatály – Mezőgazdasági vállalkozás egy részének haszonbérbeadása – Kizárás

(77/388 tanácsi irányelv, 25. cikk)

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 77/388 hatodik irányelv 25. cikkét, amely lehetővé teszi a tagállamok számára az átalányadózási rendszer bevezetését azon mezőgazdasági termelők vonatkozásában, akiknek az esetében az általános szabályozás vagy adott esetben az adó egyszerűsített rendszerének alkalmazása nehézségekbe ütközik, úgy kell értelmezni, hogy egy mezőgazdasági termelő, aki hosszú távra haszonbérbe és/vagy bérbe adta mezőgazdasági vállalkozásának lényeges elemeit, és annak fennmaradó elemeivel folytatja mezőgazdasági tevékenységét, amelynek tekintetében a fenti cikk szerinti közös átalányadózási rendszer alanya, nem alkalmazhatja ezt az átalányadózási rendszert az ilyen haszonbérletből és/vagy bérletből származó bevételére. Az ebből származó bevételek az általános vagy adott esetben az egyszerűsített szabályozás hatálya alá tartoznak.

E kivételes rendszer alkalmazása ugyanis nem kizárólag a mezőgazdasági termelői jogálláson alapul, hanem annak alkalmazását csak azon mezőgazdasági termelők körére kívánta korlátozni, akiknek helyzetét a hatodik irányelv 25. cikke rendelkezéseinek összessége határozza meg.

A bérlet tehát csak akkor tartozik az említett rendelkezések hatálya alá vont szolgáltatások körébe, ha a mezőgazdasági termelő által rendszerint a saját mezőgazdasági vállalkozásában alkalmazott eszköz vonatkozásában jön létre. Következésképpen a bérlet, a haszonbérlet vagy olyan haszonélvezeti jog alapítása, amely alapján a mezőgazdasági termelő ingatlanok kizárólagos használatát engedi át egy másik mezőgazdasági termelő részére annak érdekében, hogy ez utóbbi szedje annak hasznait, nem tartozik az említett 25. cikk hatálya alá, mivel a jogot engedő fél így már nem képes az érintett javakat rendszeresen használni. Ugyanebből az okból ugyanez igaz a vállalkozás bármely egyéb javainak hosszú távú bérbeadására, amelyeket így kizárólag a bérlet használ.

(vö. 27., 31., 34., 37. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2004. július 15.(*)

„Hatodik HÉA irányelv – 25. cikk – A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszer – Mezőgazdasági vállalkozás egy részének haszonbérbeadása”

A C-321/02. sz. ügyben,

a Bírósághoz a Bundesfinanzhof (Németország) által az EK 234. cikk alapján benyújtott, az e bíróság előtt

a **Finanzamt Rendsburg**

és

Detlev Harbs

között folyamatban lévő eljárásban 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.) 25. cikkének értelmezésére vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann, az első tanács elnöke, A. Rosas, S. von Bahr (előadó), R. Silva de Lapuerta és K. Lenaerts bírák,

előtanácsnok: P. Léger,

hivatalvezető: R. Grass,

figyelembe véve a következők által előterjesztet írásbeli észrevételeket:

- D. Harbs képviseletében G. Flock és U. Fischer Rechtsanwälte,
- a német kormány képviseletében W. D. Plessing és Lumma, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében E. Traversa és K. Gross, meghatalmazotti minőségben, segítjük A. Böhlke Rechtsanwalt,

tekintettel a tárgyalásra készített jelentésre,

D. Harbs és a Bizottság szóbeli észrevételeinek a 2004. február 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

a előtanácsnok indítványának a 2004. március 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 2002. július 4-i végzésével, amely 2003. szeptember 13-án érkezett a Bírósághoz, a

Bundesfinanzhof az EK 234. cikk alapján elztes döntéshozatal céljából a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 25. cikkének értelmezésére vonatkozó kérdést terjesztett a Bíróság elé (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv).

2 Ez a kérdés a D. Harbs és a Finanzamt Rendsburg (Németország) (a továbbiakban: Finanzamt) közötti perben merült fel, amelynek tárgya a hatodik irányelv 25. cikke szerinti, a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös átalányadózási rendszer alkalmazása az érintett mez?gazdasági vállalkozása egyes részeinek haszonbérbeadásából származó bevételekre.

Jogi háttér

A közösségi jog

3 A hatodik HÉA irányelv „Adómentességek belföldön” cím? 13. cikke B. részének b) pontja szerint:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül [...] a tagállamok mentesítik az adó alól a következ?ket [...]:

[...]

b) az ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérlete] és bérbeadása [...]”.

4 A hatodik irányelv 25. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös átalányadózási rendszer

(1) Azon mez?gazdasági termel?kre, amelyek esetén az általános szabályok alapján történ? hozzáadottértékadó-szabályozás vagy a 24. cikk szerinti egyszer?sített szabályozás alkalmazása nehézségeket okozna, az átalányadót fizet? mez?gazdasági termel?k által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után elztesen felszámított hozzáadottérték-adó terhének kiegyenlítéseként a tagállamok az e cikk szerinti átalányadózási rendszert alkalmazhatják.

(2) E cikk alkalmazásában:

- »mez?gazdasági termel?«: olyan adóalany, amely tevékenységét az alább meghatározott vállalkozások valamelyikének keretében fejti ki,
- »mez?gazdasági, erdészeti vagy halászati vállalkozás«: olyan vállalkozás, amely az egyes tagállamokban az A. mellékletben felsorolt termel?tevékenységek alapján ilyenek min?sül,
- »átalányadót fizet? mez?gazdasági termel?«: azon mez?gazdasági termel?, amely a (3) bekezdésben és a további bekezdésekben szerepl? átalányadózási rendszer alá tartozik,
- »mez?gazdasági termék«: azon termék, amely az A. mellékletben felsorolt tevékenységek révén keletkezik, és amelyet az egyes tagállamok mez?gazdasági, erdészeti vagy halászati vállalkozásaiban termelnek,
- »mez?gazdasági szolgáltatás«: a B. mellékletben felsorolt szolgáltatások bármelyike, amelyet a mez?gazdasági termel? munkaerejének [felhasználásával] és/vagy mez?gazdasági, erdészeti, halászati vállalkozások rendes felszerelésével végez,
- »elztesen felszámított hozzáadottérték-adó teher«: a tagállamok átalányadózási rendszere

alá tartozó halászati, mezőgazdasági és erdészeti vállalkozásai által megvásárolt termékekre és szolgáltatásokra felszámított összes hozzáadottértékadó-teher, amennyiben azt egy általános hozzáadottértékadó-szabályozás alá tartozó mezőgazdasági termelő a 17. cikk szerint levonhatná,

– »átalányadó-térítési adókulcsok«: azon százalékos kulcsok, amelyeket a tagállamok a (3) bekezdés szerint megállapítanak, és az (5) bekezdésben említett esetekben alkalmaznak, hogy az általányadót fizető mezőgazdasági termelőknél elérhető legyen az elzeteresen megfizetett hozzáadottérték-adó teher rögzített kulcs melletti visszatérülése,

– »átalányadó-térítés«: azon összeg, amely a (3) bekezdésben elírt általányadó-térítési kulcsnak az általányadót fizető mezőgazdasági termelő forgalmára történő alkalmazásával az (5) bekezdésben említett esetekben adódik.

(3) A tagállamok szükség esetén megállapítják az általányadó-térítési adókulcsokat, s alkalmazásukat megelőzően közlik a Bizottsággal azok mértékét. Ezen adókulcsok kizárólag az általányadót fizető mezőgazdasági termelőkre érvényesek, s azokat az utolsó három év makrogazdasági statisztikai adatainak segítségével határozzák meg. Ez nem jelentheti, hogy az általányadót fizető mezőgazdasági termelők összességében olyan térítésben részesülnek, amely meghaladja az elzeteresen felszámított hozzáadottértékadó-terhet. A tagállamok ezen adókulcsokat nulláig csökkenthetik. Az adókulcsokat a közelebbi fél százalékpontonra felfelé vagy lefelé lehet kerekíteni.

A tagállamok az általányadó-térítési adókulcs mértékét az erdőgazdaságra, a mezőgazdaság egyes részterületeire és a halászatra eltérően állapíthatják meg.

[...]

(5) A (3) bekezdésben elírt általányadó-térítési adókulcsokat azon mezőgazdasági termékek és mezőgazdasági szolgáltatások adó nélkül vett árára alkalmazzák, amelyeket az általányadót fizető mezőgazdasági termelők olyan adóalanyoknak teljesítettek, amelyek nem általányadót fizető mezőgazdasági termelők. E térítés kizárja az adólevonás minden egyéb formáját.

(6) A tagállamok megszabhatják, hogy az általányadó-térítést fizesse meg:

a) vagy a terméket megvásárló, illetve a szolgáltatást igénybe vevő adóalany. Ez esetben a terméket megvásárló, illetve a szolgáltatást igénybe vevő adóalany a tagállamok által megállapított szabályozás szerint vonhatja le az általa fizetendő hozzáadottérték-adóból az általányadó-térítésnek azon összegét, amelyet az általányadót fizető mezőgazdasági termelőnek fizetett;

b) vagy a hatóság.

[...]

(8) Az (5) bekezdésben nem említett mezőgazdasági termékek és mezőgazdasági szolgáltatások értékesítésénél úgy tekintik, hogy az általányadó-térítés megfizetése a vásárló, illetve a szolgáltatást igénybe vevő által történik meg.

[...]

(10) Minden átalányadót fizető mezőgazdasági termelőnek a tagállamok által megállapított szabályok és feltételek szerint joga van arra, hogy a hozzáadottérték-adó általános szabályozásának, vagy adott esetben a 24. cikk (1) bekezdése szerinti egyszerűsített szabályozásának alkalmazását válassza.

[...]

5 A hatodik irányelv A. melléklete az alábbiakat tartalmazza:

„A MEZŐGAZDASÁGI TERMELŐTEVÉKENYSÉGEK JEGYZÉKE

I. NÖVÉNYTERMESZTÉS

1. Általános mezőgazdaság, beleértve a szőlőtermesztést is;

[...]

II. ÁLLATTENYÉSZTÉS FÖLDMŰVELÉSSEL EGYÜTT

1. Általános állattartás;

[...]

III. ERDŐGAZDÁLKODÁS

IV. HALÁSZAT

[...]

V. Mezőgazdasági termelésnek minősülnek azon feldolgozási műveletek, amelyeket a gazda lényegében mezőgazdasági termelésből származó termékeken, rendszerint a földművelési, erdőgazdálkodási vagy halgazdasági vállalkozásokban használt eszközökkel végez.”

6 Ugyanazon irányelv B. melléklete az alábbiak szerint fogalmaz:

„A MEZŐGAZDASÁGI SZOLGÁLTATÁSOK JEGYZÉKE

Mezőgazdasági szolgáltatásnak minősülnek az olyan szolgáltatások, amelyek rendszerint a mezőgazdasági termelést kísérik, különösen a következők:

- talajművelés, aratás, cséplés, préseles, szüretelés, betakarítás, vetés és ültetés
- csomagolás és piacra előkészítés, mint például mezőgazdasági termékek szárítása, tisztítása, aprítása, fertőtlenítése és silózása
- mezőgazdasági termékek tárolása
- állatállomány gondozása, tenyésztése és hizlalása
- rendszerint mezőgazdasági, erdőgazdálkodási vagy halgazdasági vállalkozásokban alkalmazott eszközök mezőgazdasági célokra történő bérbeadása
- technikai segítségnyújtás

- gyomirtás és kártevők irtása, növények és földek permetezése, szórása
- öntözés- és talajvízelvezetés berendezések üzemeltetése
- fák metszése és kivágása, valamint egyéb erdőgazdálkodási szolgáltatások.”

A nemzeti szabályozás

7 A hatodik irányelv 25. cikke szerinti általányadó-térítési mechanizmust az alapeljárás tényállásának megvalósulása idején hatályos Umsatzsteuergesetz 1991 (a forgalmi adóról szóló német törvény, a továbbiakban: UStG) ültette át a német jogba.

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdés

8 D. Harbs 1992-ben egy mezőgazdasági vállalkozás tulajdonosa volt, amely 92 ha földterület mellett üzemi épületeket, valamint kb. 60 hízó bikából, 65 tejelő tehénből és 120 egyéb szarvasmarhából álló állatállományt foglalt magában. 321 367 kg referencia-tejmenyiségre (tejkvótára) volt jogosult.

9 Két 1992. november 12-én kelt szerződés alapján ellenszolgáltatás ellenében a fiának haszonbérbe adta vállalkozásának egy részét az 1992. november 15-től 2005. június 30-ig terjedő időszakra. Először „haszonbérleti szerződés” útján bérbe adott kb. 31 ha területet földet, valamint a 65 tejelő tehenet és a tejkvótáját. Másodszor egy „istállózási helyiségek használatba adásáról szóló szerződés” útján bérbe adott egy 75 férőhelyes istállót. D. Harbs folytatta tevékenységét mezőgazdasági vállalkozása fennmaradó részén.

10 D. Harbs feltételezte, hogy a haszonbérleti szerződésben rögzített ellenszolgáltatásra az UStG 24. cikkében meghatározott általános adókulcsok irányadók, és hogy e szöveg szerint a mezőgazdasági vállalkozásból származó bevételek után fizetendő forgalmi adót kompenzálja az elzeteresen megfizetett adó, így nem kell adót fizetni. Ezért 1995. január 20-i adóbevallásában nem vallott be adóköteles bevételt az 1992-es adóévre.

11 A Finanzamt megállapította, hogy ha a földterület és az épület haszonbérbeadása adómentes is a német jog szerint, a D. Harbs által a tejkvóta és a tejelő tehenek rendelkezésre bocsátásával 1992-ben szerzett bevétel nem az UStG 24. cikke szerinti mezőgazdasági tevékenységből származott, és ennek következtében az UStG általános elírásai szerint kellett volna adóznia. Ezért a Finanzamt a fenti használatba adásból származó ellenszolgáltatás nettó értékére alkalmazta a forgalmi adót és 1996. július 10-én 361 DEM adó kivetéséről szóló határozatot hozott.

12 Panasza visszautasítását követően D. Harbs a Finanzgericht Schleswig-Holsteinhez (Németország) fordult jogorvoslatért, amely a kérelmet megalapozottnak találta. A Finanzamt „Revision” (felülvizsgálati) eljárást kezdeményezett a Bundesfinanzhof előtt.

13 Mivel megállapította, hogy az alapeljárásban való döntéshozatal a hatodik irányelv 25. cikkének értelmezését igényli, ez a bíróság az eljárás felfüggesztéséről döntött, és elzeteres döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Egy mezőgazdasági vállalkozás tulajdonosa,

- aki vállalkozásának egy részével (amely a tejtermelési állomány egészét képezi) felhagy, és az ennek folytatásához szükséges gazdasági javakat haszonbérbe adja egy másik gazdának, és

– aki a haszonbérbeadást követően is jelentős mezőgazdasági tevékenységet folytat,

alkalmazhatja-e a 77/388/EGK irányelv 25. cikke szerinti, a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszert a haszonbérletből – csakúgy, mint az egyéb tevékenységéből – származó bevételeire, vagy a haszonbérletből származó bevételek a forgalmi adóra vonatkozó általános szabályok hatálya alá tartoznak-e?”

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésről

14 Kérdésével a nemzeti bíróság érdemben arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 25. cikke úgy értelmezendő-e, hogy a mezőgazdasági termelő, aki mezőgazdasági vállalkozásának egy részét haszonbérbe és/vagy bérbe adta, és annak fennmaradó részén folytatta az ezen cikk szerinti közös átalányadózási rendszer hatálya alá tartozó mezőgazdasági tevékenységét, a haszonbérletből származó jövedelmei tekintetében alkalmazhatja ezt a rendszert, vagy a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) általános szabályai szerint köteles eljárni.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

15 D. Harbs fenntartja, hogy az UStG 24. cikkének (1) bekezdése nem írja elő, hogy az egyes gazdasági javak haszonbérbeadásából származó bevételek az általános adózási rendszer hatálya alá tartoznak. Ez a rendelkezés nem írja elő azt sem, hogy a vállalkozása bizonyos eszközeit haszonbérbe, illetve bérbe adó mezőgazdasági termelő az átalányadó-térítési adókulcsot alkalmazza, amikor ezt a szolgáltatást egy másik átalányadózó mezőgazdasági termelőnek nyújtja, mivel az elzeteresen megfizetett HÉA e térítését a szolgáltatás teljes árába foglaltnak tekintik.

16 D. Harbs álláspontja szerint ítélkezési gyakorlata alapján a Bundesfinanzhof maga is elismeri, hogy csak abban az esetben állapítható meg, hogy a vállalkozó felhagyott az UStG 24. cikke szerinti mezőgazdasági tevékenységével, ha mezőgazdasági vállalkozása egészét adja haszonbérbe.

17 Fenntartja, hogy vitathatatlanul mezőgazdasági termelőnek minősül a hatodik irányelv 25. cikke szerint, mivel még mindig folytatja az annak A. mellékletében felsorolt tevékenységeket, anélkül, hogy e minőségét a vállalkozás egyes részeinek haszonbérbeadása érintené. Ráadásul a hatodik irányelv 25. cikke szerinti átalányadózási rendszer alkalmazandó azon „mezőgazdasági szolgáltatások” árára is, amelyek a B. melléklet ötödik franciabekezdése szerint – mint az alapügyben is – a mezőgazdasági termelést kísérik, különösen a „rendszerint mezőgazdasági [...] vállalkozásokban alkalmazott eszközök mezőgazdasági célokra történő bérbeadása”. A hatodik irányelv 25. cikke és B. melléklete nem követeli meg, hogy az érintett saját vállalkozásában maga is párhuzamosan használja a „használatba adott” eszközöket. Végül a haszonbérlet a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerint szolgáltatásnak minősül.

18 A német kormány szerint az alapeljárás tárgyát képező haszonbérletből származó bevétel tekintetében nem alkalmazható a hatodik irányelv szerinti, a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszer. Ez a forgalmi adóra vonatkozó általános szabályok hatálya alá tartozik.

19 A B. melléklet ötödik franciabekezdésében említett, „rendszerint mezőgazdasági, erdőgazdálkodási vagy halgazdasági vállalkozásokban alkalmazott eszközök mezőgazdasági célokra történő bérbeadásának” fogalma valójában nem vonatkozik a vállalkozás egy részének haszonbérbeadására. Az ilyen haszonbérlet – ellentétben a meghatározott dolgok egyszerű használatára vonatkozó bérlettel – a haszonbérletnek nyújtott több komplex szolgáltatást foglal

magába, aki nemcsak használati joggal rendelkezik, hanem a dolog hasznait is szedheti.

20 Ráadásul a hatodik irányelv a haszonbérlet és a bérlet jogintézményeit nagyon világosan megkülönbözteti, mint ahogy az ezen irányelv B. mellékletének és 13. cikke B. részének összevetéséből is kitűnik. Továbbá, mivel a haszonbérlet egyáltalán nem szokatlan a mezőgazdaságban, a közösségi jogalkotó nyilván nem mulasztott volna el kifejezetten erről rendelkezni, ha az átalányadózási rendszer hatálya alá akarta volna vonni.

21 Az a körülmény, hogy a B. melléklet csak példálózó jelleggel tartalmaz mezőgazdasági szolgáltatásokat, és így nem taxatív jellegű, még nem jelenti azt, hogy ez a melléklet a haszonbérletet is magába foglalja. A fölterület haszonbérletének bevonása e szabály alá inkoherenciát eredményezne a hatodik irányelv szabályozásában, amely a 13. cikk B. részének b) pontja szerint adómentesnek minősíti az ingatlanok bérletét és haszonbérletét. Másrészt, mint minden kivételt engedő szabályozást, a hatodik irányelv 25. cikke rendelkezéseinek alkalmazása során az említett cikket és a B. melléklet előírásait megszorítóan kell értelmezni. Végül pedig „túlkompenzáláshoz” vezethet a haszonbérlet bevonása a 25. cikk szerinti átalányadózási rendszer hatálya alá, ami ellentétes a hatodik irányelv azon előírásaival, amelyek kötelezik a tagállamokat olyan átalányadó-térítési adókulcsok alkalmazására, amelyek nem eredményezhetik, hogy az átalányadózó mezőgazdasági termelők a HÉA-terhet meghaladó visszatérítésben részesüljenek.

22 A német kormány álláspontja szerint a hatodik irányelv 25. cikkének történeti értelmezése megerősíti, hogy egy mezőgazdasági vállalkozás részének bérbeadása nem tartozik az e cikk szerinti átalányadózási rendszer hatálya alá. Egyrészt a Bizottságnak a hatodik irányelvről szóló, 1973. június 29-i javaslatában a B. melléklet ötödik franciabekezdése csak a „mezőgazdasági gépek bérletére” vonatkozott. Nem tartalmazta tehát a földterületek bérbeadását, amint azt végül a későbbi viták, és különösen maguk a német kormány által tett módosítási javaslatok is felfedték. Másrészt a 25. cikk megszorító értelmezésére vonatkozó kötelezettség következik abból is, hogy a tagállamok vállalták, hogy megkésztetik azon erőfeszítéseiket, amelyek az általános HÉA szabályozás egyes mezőgazdasági termelők tekintetében való fokozatos alkalmazására irányulnak.

23 A Bizottság szerint a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszert megszorítóan kell értelmezni, mivel különös szabályokról van szó (a hatodik HÉA irányelv 26. cikke szerinti különös szabályok tekintetében lásd a C/308/96. és a C/94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítéletet [EBHT 1998., I/6229. o.]).

24 A Bizottság ebben a tekintetben arra hivatkozik, hogy habár ez a rendszer alanyi feltételeken alapul, amennyiben a „mezőgazdasági termelőkre” vonatkozik, tárgyi elemet is hordoz, amely a 25. cikk (5) bekezdésében foglaltaknak megfelelően az átalányadó-térítést „mezőgazdasági termékekhez” és „mezőgazdasági szolgáltatásokhoz” köti. Megemlíti, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjával ellentétben, amely mind a bérletet, mind a haszonbérletet említi, az ugyanazon irányelv 25. cikke által is hivatkozott B. melléklet szerinti „mezőgazdasági szolgáltatások” jegyzéke nem említi a haszonbérletet.

25 A Bizottság szerint, amikor a B. melléklet ötödik franciabekezdése a mezőgazdasági szolgáltatások között felsorolja a „rendszerint mezőgazdasági, erdőgazdálkodási vagy halgazdasági vállalkozásokban alkalmazott eszközök mezőgazdasági célokra történő bérbeadását”, nem érti ez alatt magának a mezőgazdasági vállalkozásnak vagy egy önálló részének bérbeadását. A szóban forgó „eszközök” alatt csak azok értendők, amelyek a mezőgazdasági célokat azzal szolgálják, hogy azokat lehetővé teszik vagy elősegítik, mint például a mezőgazdasági gépek, amelyeket ráadásul egyedül említett a hatodik HÉA irányelv javaslata. Ugyanezt a fogalmat használta az A. melléklet V. pontja. Ezt tartalmazzák a B. melléklet egyéb

nyelvi változatai is.

26 A Bizottság továbbá arra hivatkozik, hogy a hatodik irányelv 25. cikke (2) bekezdésének ötödik franciabekezdése szerint az érintett mezőgazdasági szolgáltatások azok, amelyeket a mezőgazdasági termelő „munkaerejének és/vagy mezőgazdasági, erdészeti, halászati vállalkozások rendes felszerelésével végez”. Ezek a feltételek azonban nem teljesülnek az alapeljárás tényállásához hasonló körülmények között, amelyekben feladják, és hosszútávra haszonbérbe adják a tejtermelő állományt, és a haszonbérbe adott gazdasági javak a továbbiakban nem szolgálják a haszonbérbeadó gazdasági tevékenységét.

A Bíróság válasza

27 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 25. cikkének (1) bekezdése lehetővé tette a tagállamok számára a közös átalányadózási rendszer bevezetését azon mezőgazdasági termelők vonatkozásában, akiknek az esetében az általános HÉA szabályozás vagy adott esetben a 24. cikk szerinti egyszerűsített rendszer alkalmazása nehézségekbe ütközik. Így ez az egyes mezőgazdasági termelőkre vonatkozó különös rendszer az említett irányelv általános szabályai alól kivételt képez. Amint azt a főtanácsnok indítványának 31. pontjában is hangsúlyozta, e rendszer kivételes jellegét igazolja az a két körülmény, hogy a hatodik irányelv 25. cikkének (9) és (10) bekezdése szerint a tagállamok az említett rendszerből kizárhatják a mezőgazdasági termelők bizonyos kategóriáit, és minden átalányadózó mezőgazdasági termelő jogosult az általános vagy az egyszerűsített rendszert választani. Csakúgy, mint az ugyanazon irányelv 24. és 26. cikkében megállapított különös szabályokat, az annak 25. cikke szerinti rendszert csak a célja eléréséhez szükséges mértékben kell alkalmazni (lásd a hatodik irányelv 26. cikke szerinti különös szabályok alkalmazása tekintetében a fent hivatkozott Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet 34. pontját). Ráadásul az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egy általános szabálytól való minden eltérést vagy kivételt megszorítóan kell értelmezni (a C-83/99. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-455. o.] 19. pontja).

28 Szintén emlékeztetni kell arra, hogy egy közösségi jogszabály hatályának meghatározása érdekében tekintettel kell lenni mind annak megfogalmazására, mind kontextusára és céljaira (lásd különösen a C-162/91. sz., Tenuta il Bosco ügyben 1992. október 15-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-5279. o.] 11. pontját és a C-315/00. sz. Maierhofer-ügyben 2003. január 16-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-563. o.] 27. pontját). Ezenkívül a közösségi jog egységes alkalmazásának követelményéből és az egyenlőség elvéből következik, hogy az egész Közösségen belül önálló és egységes értelmezéssel kell bírniuk a közösségi jog azon fogalmainak, amelyek a tagállamok egyetlen jogintézményének sem feleltethetők meg kifejezetten a jelentésük és a hatályuk megállapítása érdekében, amely jelentést a rendelkezés kontextusára és a kérdéses szabályozás céljára való tekintettel kell feltárni (lásd különösen a 327/82. sz. Ekro-ügyben 1984. január 18-án hozott ítélet [EBHT 1984., 107. o.] 11. pontját, a C-287/98. sz. Linster-ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6917. o.] 43. pontját, a C-357/98. sz. Yiodom-ügyben 2000. november 9-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-9265. o.] 26. pontját, a C-373/00. sz., Adolf Truley ügyben 2003. február 27-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-1931. o.] 35. pontját és a C-497/01. sz., Zita Modes ügyben 2003. november 27-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 34. pontját).

29 A hatodik irányelv 25. cikke szerint a közös átalányadózási rendszer célja a beszerzett termékek és igénybevett szolgáltatások adóterhének ellentételezése átalányadó-térítés útján a mezőgazdasági, erdészeti vagy halászati tevékenységet végző mezőgazdasági termelők számára, amikor azok mezőgazdasági termékeket szállítanak, vagy mezőgazdasági szolgáltatásokat nyújtanak. E térítés mértékét egy, a tagállamok által meghatározandó átalányadó-

térítési adókulcs alkalmazásával kell megállapítani a mezőgazdasági termelőnek nem minősülő vevő vagy megrendelő adóalany részére szállított termékek vagy a nyújtott szolgáltatások adó nélküli ára alapján. A térítést vagy a hatóságok, vagy a vevő, illetve megrendelő adóalany fizeti, és kizárja az előzetesen megfizetett HÉA visszaigénylésének minden egyéb módját.

30 E rendszernek az egész Közösség területén való egységes alkalmazása érdekében a közösségi jogalkotó – az érintett vállalkozások meghatározásának teljes mértékben a tagállamok hatáskörébe való utalása mellett – gondoskodott a „mezőgazdasági termelő”, a „mezőgazdasági termék” és a „mezőgazdasági szolgáltatás” fogalmainak pontos meghatározásáról.

31 Így nem állt szándékában az említett rendszer alkalmazásának feltételül kizárólag a mezőgazdasági termelői jogállást szabni, hanem annak alkalmazását csak azon mezőgazdasági termelők körére kívánta korlátozni, akiknek helyzetét a hatodik irányelv 25. cikke rendelkezéseinek összessége határozza meg. Ennek megfelelően önmagában az a körülmény, hogy egy személy mezőgazdasági termelő, nem jogosítja fel e rendszer kizárólagos alkalmazására, függetlenül az általa végzett gazdasági tevékenységek jellegétől.

32 Erre való tekintettel a hatodik irányelv 25. cikkének (2) bekezdése szerint mezőgazdasági szolgáltatásnak minősülnek az említett cikk értelmezésének megfelelően a B. mellékletben felsorolt szolgáltatások, amelyeket a mezőgazdasági termelő munkaerejének [helyesen: munkaerejének felhasználásával] és/vagy mezőgazdasági, erdészeti, halászati vállalkozása rendes felszerelésével végez. A „Mezőgazdasági szolgáltatások jegyzéke” című B. melléklet szerint mezőgazdasági szolgáltatásnak minősülnek az olyan szolgáltatások, amelyek rendszerint a mezőgazdasági termelést kísérik, különösen a „rendszerint mezőgazdasági [...] vállalkozásokban alkalmazott eszközök mezőgazdasági célokra történő bérbeadása”.

33 Sem a hatodik irányelv 25. cikkének (2) bekezdése, sem annak B. melléklete nem említi kifejezetten a haszonbérletet. Ezzel szemben meg kell említeni, hogy a bérleten túlmenően a közösségi jogalkotó szándéka az ugyanazon irányelv 13. cikk B. része b) pontjának alkalmazása tekintetében kifejezetten kiterjedt a haszonbérletre.

34 Másrésztől, mivel a hatodik irányelv 25. cikke (2) bekezdésének ötödik franciabekezdése és B. melléklete egymásra hivatkozik, ezeket úgy kell összefüggésükben értelmezni, hogy a bérlet csak akkor tartozik a 25. cikk (2) bekezdése ötödik franciabekezdésének hatálya alá vont szolgáltatások körébe, ha a mezőgazdasági termelő által rendszerint a saját mezőgazdasági vállalkozásában alkalmazott eszköz vonatkozásában jön létre. Ebből következik, hogy különösen a bérlet, a haszonbérlet vagy olyan haszonélvezeti jog alapítása, amely alapján a mezőgazdasági termelő ingatlanok – úgy, mint földek vagy épületek – kizárólagos használatát engedi át egy másik mezőgazdasági termelő részére, hogy ez utóbbi szedje annak hasznait, nem tartozik a hatodik irányelv 25. cikk (2) bekezdése ötödik franciabekezdésének hatálya alá, mivel a jogot engedő fél így már nem képes az érintett javakat rendszeresen használni. Ugyanebből az okból ugyanez igaz a vállalkozás bármely egyéb javainak hosszú távú bérbeadására, amelyeket így kizárólag a bérlő használ.

35 Tehát az alapeljárás tényállásához hasonló esetben, amikor egy mezőgazdasági termelő tizenkét évnél hosszabb időtartamra bérbe adja vállalkozásának olyan lényeges elemeit, mint a földeket, egy épületet, a teheneket és a tejkvótát, és így megválik a tejtermelői tevékenysége során addig rendszeresen használt eszközöktől, az nem tekinthető úgy, hogy a hatodik irányelv 25. cikkének (2) bekezdése szerinti szolgáltatást nyújt.

36 Az ilyen bérlet tehát nem tartozik a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszer hatálya alá. Még ha az érintett továbbra is folytat állattenyésztési tevékenységet gazdasága fennmaradó részén, az ilyen tevékenységből származó bevétel

tekintetében nem alkalmazható a hatodik irányelv 25. cikke, és ennek megfelelően az általános vagy adott esetben az egyszerűsített HÉA szabályok hatálya alá tartozik. Az érintett mezőgazdasági termelő egyébként a hatodik irányelv 25. cikkének (10) bekezdése alapján teljes tevékenységére nézve is választhatja az általános vagy adott esetben az egyszerűsített szabályok alkalmazását.

37 A fentiekre való tekintettel az előzetes döntéshozatal iránt előterjesztett kérdésre adandó válasz az, hogy a hatodik irányelv 25. cikkét úgy kell értelmezni, hogy egy mezőgazdasági termelő, aki hosszú távra haszonbérbe és/vagy bérbe adta mezőgazdasági vállalkozásának lényeges elemeit, és annak fennmaradó elemeivel folytatja mezőgazdasági tevékenységét, amelynek tekintetében a fenti cikk szerinti közös átalányadózási rendszer alanya, nem alkalmazhatja ezt az átalányadózási rendszert az ilyen haszonbérletből és/vagy bérletből származó bevételére. Az ebből származó bevételek az általános vagy adott esetben az egyszerűsített HÉA szabályok hatálya alá tartoznak.

A költségekről

38 A Bíróságnál észrevételt előterjesztő Bizottság részéről felmerült költségek nem téríthetők meg. Mivel ez az eljárás az alapeljárásban résztvevő felek számára a nemzeti bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez utóbbi bíróság dönt a költségekről.

A fenti indokok alapján,

A BÍRÓSÁG (első tanács)

a Bundesfinanzhof 2002. július 4-i határozatával hozzá intézett kérdésére válaszolva 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 25. cikkét úgy kell értelmezni, hogy egy mezőgazdasági termelő, aki hosszú távra haszonbérbe és/vagy bérbe adta mezőgazdasági vállalkozásának lényeges elemeit, és annak fennmaradó elemeivel folytatja mezőgazdasági tevékenységét, amelynek tekintetében a fenti cikk szerinti közös átalányadózási rendszer alanya, nem alkalmazhatja ezt az átalányadózási rendszert az ilyen haszonbérletből vagy bérletből származó bevételére. Az ebből származó bevételek az általános vagy adott esetben az egyszerűsített hozzáadottérték-adó szabályok hatálya alá tartoznak.

Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Kihirdetve Luxembourgban, a 2004. július 15-i nyilvános ülésen.

R. Grass

P. Jann

hivatalvezet?

az els? tanács elnöke

* Az eljárás nyelve: német.