

C?166/05. sz. ügy

Heger Rudi GmbH

kontra

Finanzamt Graz-Stadt

(a Verwaltungsgerichtshof [Ausztria] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – Adójogi kapcsoló elv – 9. cikk – Ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatások – A folyó meghatározott szakaszára vonatkozó halászati jogok átruházása”

Az ítélet összefoglalása

*Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Szolgáltatásnyújtás*

*(77/388 tanácsi irányelv, 9. cikk, (2) bekezdés, a) pont)*

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik tanácsi irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnak min?sül valamely halászati jognak a halászati engedély visszterhes átruházása útján történ? átengedése.

Ugyanis, mivel halászati jogok kizárólag az adott folyóhoz kapcsolódóan és a folyónak az engedélyben megnevezett szakaszain gyakorolhatók, az adott folyószakasz a halászati engedélynek, és ennél fogva a halászati jogok átruházásának egyik összetev?je. Amennyiben a szolgáltatás magának a dolognak – amely a folyó – a használatára vonatkozó jog átruházásából áll, ezen ingatlan e szolgáltatás központi és nélkülözhetetlen eleme. Emellett az ingatlan fekvési helye megfelel annak a helynek, ahol a szolgáltatás végs? „fogyasztása” történik. A fenti körülményekb?l következik, hogy kell?képpen közvetlen a kapcsolat a halászati jogok átruházása és a folyó azon szakaszai között, amelyekre azok vonatkoznak.

(vö. 25?27. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. szeptember 7. (\*)

„Hatodik HÉA?irányelv – Adójogi kapcsoló elv – 9. cikk – Ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatások – A folyó meghatározott szakaszára vonatkozó halászati jogok átruházása”

A C-166/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (Ausztria) a Bírósághoz 2005. április 13-án érkezett, 2005. március 31-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Heger Rudi GmbH**

és

a **Finanzamt Graz-Stadt**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet (előadó) és U. Lohmus bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: G. De Bellis avvocato dello Stato,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2006. március 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

## **Ítéletet**

1 Az előzetes 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) 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Heger Rudi GmbH (a továbbiakban: Heger) és a Finanzamt Graz-Stadt mint a Finanzlandesdirektion für die Steiermark jogutódja között a halászlé engedély átruházásával kapcsolatban megfizetett hozzáadottértékadó visszatérítése iránti kérelem tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

## **Jogi háttér**

*A közösségi jog*

3 A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint „termékértékesítés” a „materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”. Az irányelv 5. cikke (3) bekezdésének a), illetve b) pontja alapján a tagállamok „materiális javaknak” tekinthetik az „ingatlanokkal kapcsolatos meghatározott jogokat”, illetve azon „dologi jogokat, amelyek birtokosok [helyesen: a jogosult] számára használati jogot biztosítanak az ingatlan felett”.

4 A hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdésében foglalt meghatározás szerint szolgáltatásnyújtás „minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek”. A szolgáltatásnyújtások közé tartozik az „immateriális javak átengedése függetlenül attól, hogy ezt a jogcímet létesít-e okiratba foglalták-e, vagy sem”, és a „kötelezettségvállalás valamely cselekménytől való tartózkodásra vagy valamely helyzet, állapot [helyesen: valamely cselekmény vagy állapot] tételére”.

5 A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következő általános szabályt állapítja meg:

„Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.”

6 A hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdése a fentitől eltérő szabályt állapít meg számos esetre. Ekképpen e bekezdés a) pontja szerint:

„[A]z ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatások esetén, ideértve az ingatlanügynökök és -szakértők szolgáltatásait, az építési munkák elkészítésére vagy összehangolására irányuló szolgáltatásokat, mint például az építészek és építészkivitelező irodák munkái, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan fekszik.”

7 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-ii 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 331., 11. o; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet., 79. o., a továbbiakban: a nyolcadik irányelv) szabályozza a HÉA visszatérítésének szabályait a határon átnyúló ügyletek esetén. Ezen irányelvből lényegében az következik, hogy az elzetesen felszámított HÉA visszatérítésére vonatkozó jog akkor gyakorolható, ha a más tagállamban honos adóalany nem végez a HÉA hatálya alá tartozó tevékenységet annak az országnak a területén, amelyben részére elzetesen felszámított HÉA-t számláznak ki. Ezzel szemben abban az esetben, ha az adóalany utóbb a HÉA hatálya alá tartozó tevékenységet végez ezen ország területén, a nyolcadik irányelvben foglaltak szerint elveszti a HÉA visszatérítéséhez fűződő jogát, és így a hatodik irányelv 17. és soron következő cikkeiben rögzített adólevonásra vonatkozó általános szabály alkalmazandó.

### *A nemzeti szabályozás*

8 A forgalmi adóról szóló 1994. évi osztrák törvény (Umsatzsteuergesetz, BGBl., 663/1994) 3a. §-ának (6) bekezdése lényegében átveszi a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának rendelkezéseit.

### **Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés**

9 A Heger németországi székhelyű, Ausztriában telephellyel nem rendelkező társaság. A Heger 1997-ben és 1998-ban a felső-ausztriai Gmundner Traun folyóra vonatkozó,

meghatározott kvótára szóló halászati engedélyeket vásárolt az ausztriai székhely? Flyfishing Adventure GmbH (a továbbiakban: Flyfishing) társaságtól. Az engedély a folyó meghatározott szakaszára vonatkozó halászati jogot biztosított a jogosultak számára az év bizonyos id?szakában. A Heger továbbértékesítette az engedélyeket számos, különböz? tagállami lakóhellyel rendelkező személy számára.

10 A Flyfishing a szóban forgó engedélyek vételárán felül 20%-os adókulcs mellett kiszámlázta az osztrák HÉÁ-t a Hegerre, összesen 252 000 ATS (azaz hozzávet?leg 18 300 euró) értékben.

11 A Heger 1999 decemberében a nyolcadik irányelvet az osztrák jogba átültet? rendelkezések alapján kérelmet nyújtott be az illetékes osztrák hatósághoz az 1997 és 1998 között beszerzett halászati engedélyekkel kapcsolatban megfizetett HÉA visszatérítése iránt.

12 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy a kérelmet azon okból utasították el, hogy a halászati engedélyeknek a Heger által ügyfelei részére történ? továbbértékesítése valamely ausztriai ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnak min?sül, aminek folytán nem teljesíthet? az el?zetesen felszámított HÉA visszatérítése.

13 A Heger fellebbezést nyújtott be e határozat ellen a Verwaltungsgerichtshofhoz, amely akként határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A [hatodik irányelv] 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti »ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnak« min?sül?e a halászati jognak a halászati engedély visszterhes átruházása útján történ? átengedése?

#### **Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés?I**

14 A kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontját akként kell?e értelmezni, hogy a valamely folyóra vonatkozó halászati engedély visszterhes átruházása az e rendelkezés szerinti ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnak min?sül.

15 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése rögzíti a teljesítési hely meghatározására vonatkozó általános szabályt, míg e cikk (2) bekezdése e tekintetben egy sor különös esetet állapít meg.

16 A hatodik irányelv 9. cikke (1) és (2) bekezdésének viszonyát illet?en a Bíróság már kimondta, hogy az (1) bekezdés alkalmazása semmiképpen sem el?zi meg a (2) bekezdését. Arra a kérdésre kell minden esetben választ adni, hogy az adott eset a 9. cikk (2) bekezdésében szabályozott esetek valamelyike alá tartozik?e; ha nem, akkor az az (1) bekezdés alá tartozik (lásd e tekintetben a C?327/94. sz. Dudda?ügyben 1996. szeptember 26?án hozott ítélet [EBHT 1996., I?4595. o.] 21. pontját, valamint a C?41/04. sz., Levob Verzekeringen BV és OV Bank ügyben 2005. október 27?én hozott ítélet [EBHT 2005., I?9433. o.] 33. pontját).

17 Ebb?I következ?en a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontját nem lehet a f?szabály alóli kivételként értelmezni, amelyet sz?ken kellene értelmezni (lásd e tekintetben a C?108/00. sz. SPI?ügyben 2001. március 15?én hozott ítélet [EBHT 2001., I?2361. o.] 17. pontját).

18 Azt kell tehát megvizsgálni, hogy az alapügyben felmerülthöz hasonló ügylet a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja alá tarthat?e. Ahhoz, hogy a szóban forgó halászati engedélyek továbbértékesítését a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti

ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnak lehessen tekinteni, el?sz?r is az szükséges, hogy e jogok átruházása a „szolgáltatásnyújtás” fogalma alá tartozzon, és hogy a folyó azon szakaszai, amelyekre az engedélyek vonatkoznak, „ingatlanok” min?süljenek.

19 Amint azt a f?tanácsnok indítványának 28. és 29. pontjában megjegyezte, mivel az Osztrák Köztársaság szemmel láthatólag nem élt a hatodik irányelv 5. cikkének (3) bekezdésében a tagállamok részére biztosított azon lehet?séggel, miszerint „materiális javaknak” tekintheti az ingatlanokkal kapcsolatos bizonyos jogokat, valamint az olyan dologi jogokat, amelyek a jogosult számára használati jogot biztosítanak az ingatlan felett, a jelen ügyben nem lehet a halászati jogok visszerhes átruházását a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek tekinteni. E jogok átruházása tehát a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerinti szolgáltatásnyújtásnak min?sül.

20 Az „ingatlan” fogalmát illet?en rá kell mutatni, hogy e dolog lényegi jellemz?je, hogy az a föld felszínének egy meghatározott részéhez kapcsolódik. E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy ingatlanok tekinthet? az állandó jelleggel körülhatárolt földterület, még ha az víz alatt fekszik is (lásd e tekintetben a C?428/02. sz., Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben 2005. március 3?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?1527. o.] 34. pontját).

21 A Heger által megszerzetthez és továbbértékesítetthez hasonló halászati jog lehet?vé teszi e jog gyakorlását a szóban forgó folyó bizonyos jól elkülöníthet? szakaszain. Ily módon e jogok, amelyek nem a mederben folyó és állandóan mozgásban lév? víz mennyiségére, hanem azon meghatározott földrajzi területekre vonatkoznak, ahol e jogok gyakorolhatók, vízzel borított és állandó jelleggel körülhatárolt felülethez kapcsolódnak.

22 Következésképpen a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontja szerinti ingatlanok kell tekinteni a folyó azon szakaszait, amelyekre az engedélyek vonatkoznak.

23 Ilyen körülmények között azt kell még megvizsgálni, hogy a szóban forgó szolgáltatás és az ingatlan között fennálló kapcsolat kell? er?sség?e. Ugyanis ellentmondana a hatodik irányelv 9. cikk (2) bekezdése a) pontja rendszertani elhelyezkedésének, ha valamennyi olyan szolgáltatást e különös szabály alkalmazási körébe vonnánk, amely bármilyen, akár nagyon gyenge kapcsolatban áll az ingatlanokkal, tekintve, hogy valamely ingatlanhoz így vagy úgy nagyszámú szolgáltatás kapcsolódhat.

24 Ily módon kizárólag az ingatlanokkal kell?képpen közvetlen kapcsolatban álló szolgáltatások tartoznak a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja alá. Egyébként ilyen kapcsolat jellemzi valamennyi e rendelkezésben felsorolt szolgáltatást.

25 Az alapeljárás központi tárgyát képez? halászati jogok kizárólag az adott folyóhoz kapcsolódóan és a folyónak az engedélyben megnevezett szakaszain gyakorolhatók. Az adott folyószakasz tehát a halászati engedélynek, és ennél fogva a halászati jogok átruházásának egyik összetev?je. Amennyiben az alapügyben felmerülthöz hasonló szolgáltatás magának a dolognak – amely a folyó – a használatára vonatkozó jog átruházásából áll, ezen ingatlan e szolgáltatás központi és nélkülözhetetlen eleme. Emellett az ingatlan fekvési helye megfelel annak a helynek, ahol a szolgáltatás végs? „fogyasztása” történik.

26 A fenti körülményekb?l következik, hogy kell?képpen közvetlen a kapcsolat a halászati jogok átruházása és a folyó azon szakaszai között, amelyekre azok vonatkoznak. Következésképpen a Heger által nyújtotthoz hasonló szolgáltatás a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontja szerinti értelemben ingatlanokkal kapcsolatos.

27 Ezért a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2)

bekezdésének a) pontja szerinti „ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnak” minősül valamely halászhatal jogának a halászhatali engedély visszterhes átruházása útján történő átengedése.

### **A költségekről**

28 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 tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti „ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnak” minősül valamely halászhatali jogának a halászhatali engedély visszterhes átruházása útján történő átengedése.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: német.