

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2019. december 19.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 98. cikk – A tagállamok azon lehetősége, hogy bizonyos termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra kedvezményes adómértéket alkalmazzanak – A III. melléklet 12. pontja – A kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadására alkalmazandó kedvezményes héamérték – E kedvezményes adómérték jachtkikötő kikötőhelyeinek bérbeadására történő alkalmazására vonatkozó kérdés – A járművek parkolására szolgáló helyek bérbeadásával való összehasonlítás – Egyenlő bánásmód – Az adósemlegesség elve”

A C-715/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2018. november 15-én érkezett, 2018. augusztus 2-i határozatával terjesztett el

a **Segler-Vereinigung Cuxhaven e.V.**

és

a **Finanzamt Cuxhaven**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: L. S. Rossi tanácselnök, J. Malenovský (előadó) és F. Biltgen bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a német kormány képviseletében S. Eisenberg és J. Möller, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: F. Urbani Neri avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Pethke és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 98. cikke (2) bekezdésének az ezen irányelv III. melléklete 12. pontjával összefüggésben való értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Segler-Vereinigung Cuxhaven eV és a Finanzamt Cuxhaven (cuxhaveni adóhatóság, Németország; a továbbiakban: adóhatóság) között a hozzáadottértékadó (héta) kikötőhelyek bérbeadására alkalmazandó mértéke tárgyában folyamatban lév eljárásban terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében a héa hatálya alá a következ ügyletek tartoznak:

„[E]gy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

4 Ezen irányelv 96. cikke a következképpen rendelkezik:

„A tagállamok egy általános HÉA-mértéket alkalmaznak, amelyet minden egyes tagállam az adóalap százalékában határoz meg, és amely azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.”

5 Az említett irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése a következket írja el:

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

(2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

[...]”

6 Az említett irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól többek között az ingatlanok bérbe és haszonbérbe adását.

7 Ugyanezen irányelv 135. cikkének (2) bekezdése a következképpen rendelkezik:

„Az alábbi ügyletekre nem vonatkozik az (1) bekezdés l) pontjában említett adómentesség:

a) a tagállamok jogszabályaiban meghatározott szállásadás a szállodaiparban vagy hasonló ágazatokban, beleértve a nyári táborokat vagy a kempingeket;

b) közlekedési eszközök parkolására szolgáló helyek bérbeadása;

[...]”

8 A héairányelv III. melléklete tartalmazza az olyan termékek és szolgáltatások jegyzékét, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni. E melléklet 12. pontja a következő szolgáltatásokat foglalja magában:

„szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás, beleértve az üdülőhelyi szállásbiztosítást, továbbá a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadását is”.

A német jog

9 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; a továbbiakban: UStG) 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja a következőképpen rendelkezik:

„(1) Forgalmi adó hatálya alá tartoznak az alábbi ügyletek:

a belföldön ellenszolgáltatás fejében a vállalkozó által vállalkozási tevékenysége keretében végzett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás. Az adóztatást nem zárja ki az a körülmény, hogy az ügyletet jogszabályi vagy hatósági aktus alapján végzik, vagy az, hogy az ügylet valamely jogszabályi rendelkezés alapján minősül teljesítettnek”.

10 Az UStG 4. §-a 12. pontjának a) alpontja értelmében:

„Az 1. cikk (1) bekezdése 1. pontjának hatálya alá eső ügyletek közül adómentes:

[...]

a) az ingatlanok és a polgári jog ingatlanra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozó vagyoni jogok, valamint a földterület használatára vonatkozó állami felségjogok bérbe- és haszonbérbe adása.

[...]

Nem adómentes az olyan lakóhelyiségek vagy szobák bérbeadása, amelyeket valamely vállalkozó idegenek rövid távú elszállásolására tart fenn, a járművek parkolására szolgáló helyek bérbeadása, a táborhelyek kempingekben történő rövid távú bérbeadása, olyan különböző gépek vagy berendezések bérbe- és haszonbérbe adása, amelyek valamely gazdaságilag hasznosított terület részét képezik [...], még ha valamely ingatlan alapvető elemét alkotják is”.

11 Az UStG 12. §-ának (1) bekezdése alapján az általános adómérték 19%.

12 Az UStG 12. §-a (2) bekezdésének 11. pontja alapján az adóalap 7%-ának megfelelő kedvezményes forgalmiadómértéket kell alkalmazni az alábbi ügyletek tekintetében:

„A gazdasági szereplő által idegenek rövid távú elszállásolására fenntartott lakóhelyiségek és szobák bérbeadása, valamint kempingterület rövid távú bérbeadása. Az első mondat nem vonatkozik a bérbeadáshoz közvetlenül nem kapcsolódó szolgáltatásokra, még ha e szolgáltatások megfizetésére a bérbeadásért fizetett ellenszolgáltatással együtt kerül is sor.”

13 Az 1949. május 23-ai Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (a Németországi Szövetségi Köztársaság alaptörvénye) 3. cikkének (1) bekezdése értelmében a törvény elött mindenki egyenlő.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

14 Az alapeljárás felperese olyan bejegyzett közhasznú egyesület, amelynek tevékenysége a

vitórlás és motoros vízi sportok támogatására irányul. Mintegy 300 kikötőhelyet tart fenn, amelynek körülbelül felét 2010 és 2012 között (a továbbiakban: vitatott évek) az egyesület tagjai részére adta bérbe. E tagok kötelesek tenni, hogy távollétükben a kikötőhelyeiket vendégek használják. Ami a kikötőhelyek fennmaradó 50 százalékát illeti, azokat a vendégek korlátozás nélkül használhatják.

15 Az alapeljárás felperese a vitatott években a kikötőhelyek vendégek számára történő rendelkezésre bocsátásából származó ellenérték után kedvezményes héamértéket számított fel.

16 Az alapeljárás felperesénél lefolytatott ellenőrzést követően az adóhatóság úgy határozott, hogy a vitatott évek tekintetében módosítja a forgalmi adóra vonatkozó adómegállapító határozatokat, és ezen ellenértékekre az általános héamértéket alkalmazza.

17 A Niedersächsische Finanzgericht (alsó-szászországi pénzügyi bíróság, Németország) elutasította az alapügy felperese által e határozattal szemben benyújtott keresetet. E bíróság megítélése szerint a kikötőhelyek rövid távú rendelkezésre bocsátása nem minősíthető az UStG 12. §a (2) bekezdése 11. pontja értelmében vett „kempingterület rövid távú bérbeadásának”. E bíróság szerint az ilyen rendelkezésre bocsátás az UStG 4. §a 12. pontja második mondatának második fordulója értelmében vett „járművek parkolására szolgáló helyek bérbeadása” fogalma hatálya alá tartozik, amely rendelkezés maga a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének a) pontján alapul. Ezen értelmezés nem ellentétes a Németországi Szövetségi Köztársaság alaptörvénye 3. cikkének (1) bekezdésében rögzített egyenlőség általános elvével.

18 Az alapeljárás felperese felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Niedersächsische Finanzgericht (alsó-szászországi pénzügyi bíróság) ítéletével szemben. Az alapeljárás felperese szerint a kikötőhelyek bérbeadásának általános héamértékkel történő megadóztatása sérti az egyenlőség általános elvét, mivel a lakóautó- és lakókocsiférőhelyek rendelkezésre bocsátása kedvezményes héamérték alá tartozik. Az egyenlőség általános elvével összhangban álló értelmezésből az alapeljárás felperesének álláspontja szerint az következik, hogy valamennyi rövid távú elszállásolási forma egységesen a kedvezményes héamérték hatálya alá tartozik. Az alapeljárás felperese által nyújtott szolgáltatások központi elemül a kikötőhelyek vitorlázók elszállásolása céljából való rendelkezésre bocsátása szolgál. Ily módon a kikötői díjat (*Hafengeld*) kizárólag a kikötőben éjszakázás esetén kell megfizetni.

19 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Kiterjed-e a [héa]irányelv [...] III. mellékletének 12. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkének (2) bekezdése szerinti, a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadására vonatkozó adómérték-kedvezmény a kikötőhelyek bérbeadására is?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

20 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 98. cikkének az ezen irányelv III. melléklete 12. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az e melléklet ezen rendelkezésében a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadására vonatkozóan előírt kedvezményes adómérték a kikötőhelyek bérbeadására is alkalmazandó.

- 21 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 96. cikke szerint minden egyes tagállam egy általános héamértéket alkalmaz a termékértékesítésekre és a szolgáltatásnyújtásokra.
- 22 Ettől eltérve ezen irányelv 98. cikke előírja annak lehetőségét, hogy a tagállamok kedvezményes héamértékeket alkalmazzanak. Ennek érdekében az említett irányelv III. melléklete kimerítően felsorolja az olyan termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat, amelyekre kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni (2017. március 9-ii Oxycure Belgium ítélet, C-573/15, EU:C:2017:189, 21. pont).
- 23 Közelebbről, a héairányelv III. mellékletének 12. pontja lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy azok kedvezményes adómértéket alkalmazzanak a „szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás[ra], beleértve az üdülőhelyi szállásbiztosítást, továbbá a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadását is”.
- 24 A jelen ügyben az a kérdés merül fel, hogy a kikötőhelyek bérbeadása a héairányelv III. mellékletének 12. pontjára tekintettel a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadása alá sorolható-e.
- 25 E tekintetben, mindenekelőtt, emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy az olyan rendelkezéseket, amelyek valamely elvvel való eltérést engedélyeznek, szigorúan kell értelmezni. Másrészt a héairányelv III. mellékletében használt fogalmakat a szóban forgó kifejezések szokásos értelmével összhangban kell értelmezni (2016. november 10-ii Baštová ítélet, C-432/15, EU:C:2016:855, 59. és 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 A héairányelv III. mellékletének 12. pontja pontosítja azon különböző „szállásadásra” irányuló szolgáltatásokat, amelyek tekintetében kedvezményes héamértéket lehet alkalmazni.
- 27 Amint az a jelen ítélet 25. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik, a héairányelv III. mellékletének 12. pontja értelmében vett „szállásadás” fogalmát szigorúan kell értelmezni, és e rendelkezés hatálya nem terjeszthető ki azon szolgáltatásokra, amelyek nem szerepelnek az említett rendelkezés szövegében, illetve nem kapcsolódnak szorosan e fogalomhoz.
- 28 Márpedig a kikötőhelyek bérbeadása egyrészt nem szerepel a héairányelv III. melléklete 12. pontjának szövegében, másrészt pedig nem kapcsolódik szorosan a „szállásadás” fogalmához, hanem elsősorban arra irányul, hogy a kikötőben horgonyzó hajó kikötését és biztosítását lehetővé tegye.
- 29 Ily módon úgy tűnik, hogy a héairányelv III. mellékletének 12. pontja nem értelmezhető úgy, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a kikötőhelyek bérbeadására kedvezményes héamértéket alkalmazzanak.
- 30 Az ilyen értelmezést egyébként a kedvezményes héamértékek rendszere által elérni kívánt célok is alátámasztják.
- 31 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az uniós jogalkotó számára széles mérlegelési jogkört kell elismerni, mivel valamely adójogi jellegű intézkedés elfogadása politikai, gazdasági és társadalmi döntéseket, és az eltérő érdekek fontossági sorrendjének meghatározását, vagyis összetett mérlegelést igényel (2017. március 7-ii RPO-ii ítélet, C-390/15, EU:2017:174, 54. pont).
- 32 Ebben az általános összefüggésben pontosítani kell, hogy a héairányelv III. mellékletének megalkotásával az uniós jogalkotónak az volt a célja, hogy az alapvető termékek, valamint bizonyos szociális vagy kulturális célnak megfelelő termékek és szolgáltatások esetében

kedvezményes héamérték legyen alkalmazható, amennyiben ez nem vagy csak korlátozott mértékben jelent veszélyt a verseny torzítása szempontjából (2015. június 4-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet, C-161/14, nem tették közzé, EU:C:2015:355, 25. pont).

33 Közelebbre, azon lehetőségnek az ezen melléklet 12. pontjában való, tagállamok számára történő biztosítása, hogy a szállásadás különböző formáira kedvezményes adómértéket alkalmazzanak, kielégítve így módon az utazók egyik alapvető szükségletét, a szóban forgó szolgáltatásnyújtásokhoz való széles körű hozzáférést segítheti elő.

34 Márpedig a kedvezményes adómérték kikötőhelyek bérbeadására irányuló szolgáltatásokra való alkalmazása ilyen társadalmi jellegű célkitűzésre tekintettel nyilvánvalóan nem igazolható, mivel az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló vitorlás és motoros hajók – legalábbis elsődlegesen – nem szálláshely funkciót töltenek be.

35 Végül, ellentétben a kérdést előterjesztő bíróság által támasztott kételyekkel, a héairányelv III. melléklete 12. pontjának értelmezése, amint az a jelen ítélet 29. pontjából következik, nem sérti az adósemlegesség elvét.

36 Ellentétes ugyanis ezen elvvel, ha az egymással versenyző hasonló termékeket vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik (2019. június 27-i Belgisch Syndicaat van Chiropraxie és társai ítélet, C-597/17, EU:C:2019:544, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Márpedig e tekintetben elegendő annak megállapítása, hogy – amint az a jelen ítélet 34. pontjából következik – egyrészt a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadására irányuló szolgáltatások, másrészt pedig a kikötőhelyek bérbeadására irányuló szolgáltatások eltérő funkciót töltenek be, ennél fogva nem állnak versenyhelyzetben egymással.

38 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 98. cikkének az ezen irányelv III. melléklete 12. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e melléklet ezen rendelkezésében a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadására vonatkozóan előírt kedvezményes héamérték nem alkalmazandó a kikötőhelyek bérbeadására.

A költségekről

39 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 98. cikkének az ezen irányelv III. melléklete 12. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e melléklet ezen rendelkezésében a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadására vonatkozóan előírt kedvezményes hozzáadottértékadó mérték nem alkalmazandó a kikötőhelyek bérbeadására.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.