

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2024. január 11.(\*)

„Elzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (h a) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – IV. melléklet – 2. pont – Munkaer igényes szolgáltatásokra vonatkozó átmeneti rendelkezések – A magánlakásfelújítási és javítási szolgáltatásokra alkalmazandó kedvezményes héamérték – A »magánlakás« fogalma”

A C-433/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) a Bírósághoz 2022. június 30-án érkezett, 2022. június 8-i határozatával terjesztett el

az **Autoridade Tribut ria e Aduaneira**

 s

a **HPA – Constru es SA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: K. J rim e, a harmadik tanács elnöke, a nyolcadik tanács elnökeként eljárva (előadó), M. Safjan  s M. Gavalec b r k,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a portugál kormány képviseletében P. Barros da Costa, C. Bento  s A. Rodrigues, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Bj rkland  s I. Melo Sampaio, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2023. szeptember 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

##  t letet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszer l szóló, 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) IV. melléklete 2. pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália; a továbbiakban: adóhatóság) és a HPA – Construções SA (a továbbiakban: HPA) között a bizonyos ingatlanok e társaság által nyújtott vendéglátóipari szolgáltatásaira alkalmazandó hozzáadottérték-adó (héa) mértéke tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

## **Jogi háttér**

### **Az uniós jog**

3 A héairányelv tartalmazza az „Adómérték” című VIII. címet, amelyben „Az adómértékek szerkezete és mértéke” című 2. fejezet található, amelyben szerepel többek között a 96. és 98. cikk.

4 Ezen irányelv 96. cikke a következőképpen 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. cikke (1) és (2) bekezdésének szövege az alábbi:

„(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 Ugyanezen irányelv VIII. címe tartalmazza a „Munkakeresőigényes szolgáltatásokra vonatkozó átmeneti rendelkezések” című 3. fejezetet, amelyben szerepel többek között a héairányelv 106. és 107. cikke. Az alapeljárás tényállásának megvalósulását követően ezen irányelv VIII. címének 3. fejezetét és IV. mellékletét hatályon kívül helyezte a 2006/112 irányelvnek a hozzáadottérték-adó kedvezményes mértéke tekintetében történő módosításáról szóló, 2009. május 5-ii 2009/47/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 116., 18. o.).

7 A héairányelv 106. cikke a következőképpen rendelkezik:

„[Az Európai Unió Tanácsa] [az Európai] Bizottság javaslatára egyhangúlag eljárva felhatalmazhatja a tagállamokat arra, hogy legkésőbb 2010. december 31-ig a 98. cikkben meghatározott kedvezményes adómértéket alkalmazzák a IV. mellékletben szereplő szolgáltatásokra.

A kedvezményes adómértéket a IV. mellékletben szereplő kategóriák közül legfeljebb kétfőre lehet alkalmazni.

Kivételes esetekben egy tagállamot fel lehet hatalmazni arra, hogy a kedvezményes adómértéket fent említett kategóriák közül háromra is alkalmazhassa.”

8 Ezen irányelv 107. cikke előírja:

„A 106. cikkben foglalt szolgáltatásoknak meg kell felelniük a következő feltételeknek:

a) munkakeresőigényesnek kell lenniük;

b) nagyrészt közvetlenül a végső felhasználóknak kell nyújtani őket;

[...]

9 Az említett irányelv IV. melléklete tartalmazza az ugyanezen irányelv 106. cikkében említett szolgáltatások jegyzékét. E melléklet 2. pontjának szövege a következő:

„magánlakások felújítása és javítása, kivéve azokat az anyagokat, amelyek a nyújtott szolgáltatás értékének jelentős részét teszik ki”.

### **A portugál jog**

10 A Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a hozzáadottértékadóról szóló törvénykönyv; a továbbiakban: héatörvénykönyv) 18. cikke (1) bekezdésének az alapügy tényállására alkalmazandó változata a következőket írta el:

„Az adó mértéke a következő:

a) az e törvénykönyv mellékletét képező I. jegyzékben említett termékimportnál, termékértékesítésnél és a szolgáltatásnyújtásánál az adó mértéke 5%;

[...]

c) az egyéb termékimportok, termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások esetében az adó mértéke 21%.”

11 A héatörvénykönyvhöz mellékelte I. jegyzék 2.24 pontja a következőképpen rendelkezett:

„A lakáscélú épületek és önálló épületrészek korszerűsítésére, felújítására, átalakítására, helyreállítására, javítására és megóvására irányuló építési szerződések, kivéve a takarítási és a kertfenntartási szolgáltatásokat, és az olyan ingatlanokkal kapcsolatos építési szerződéseket, amelyek részben vagy egészben úszómedencéből, szaunából, minigolf-, tenisz- vagy golfpályából vagy hasonló létesítményekből állnak.

A kedvezményes adómérték nem vonatkozik a beépített anyagokra, kivéve ha azok értéke nem haladja meg a nyújtott szolgáltatás teljes értékének 20%-át.”

12 A héatörvénykönyvhöz csatolt I. jegyzék e pontjában használt „lakáscélú épületek és önálló épületrészek” kifejezés értelmezése céljából az adóhatóság iránymutatásokat fogadott el, többek között a 2000. augusztus 7-i 30025. sz. körlevélben. E levél szerint lakáscélú épületnek kell tekinteni azt az ingatlant, „amelyet a munkálatok megkezdésekor ekként használnak, és amelyet a munkálatok kivitelezését követően továbbra is ténylegesen magánlakásként használnak”.

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

13 A HPA gazdasági társaság, amelynek célja többek között építőipari szolgáltatások nyújtása és alvállalkozás. 2007 folyamán e társaság öt alvállalkozási szerződést kötött városi épületek átalakítása céljából három gazdasági társasággal, amelyek az említett szerződésekben írt építési munkák tárgyát képező ingatlanok tulajdonosai.

14 Az e szerződések keretében végzett felújítási és javítási szolgáltatások számláin a HPA 5%-os kedvezményes héamértéket alkalmazott a héatörvénykönyvhöz csatolt I. jegyzék 2.24 pontja alapján.

15 2011. január 19-én a Direção de Finanças de Lisboa (lisszaboni pénzügyi igazgatóság, Portugália) adóellenőrzést végzett a HPA-nál a 2007. évre vonatkozóan. Ezen ellenőrzés annak meghatározására irányult, hogy teljesültek-e az e kedvezményes adómérték alkalmazásához előírt feltételek, különösen az arra vonatkozó feltétel, hogy a szolgáltatásnyújtás tárgyai lakáscélú épületek legyenek.

16 Ezen ellenőrzés eredményeképpen, mivel úgy ítélte meg, hogy a HPA nem alkalmazhatja az említett kedvezményes adómértéket, a Serviço de Finanças de Sintra<sup>1</sup> (Sintra<sup>1</sup> adóhivatal, Portugália) 2011. május 10-én 374 750,77 euró összegű héahianyot megállapító határozatot közölt e társasággal.

17 A HPA megtámadta ezen adómegállapító határozatot a Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (sintrai közigazgatási és adóügyi bíróság, Portugália) előtt. 2020. június 26-i ítéletével e bíróság helyt adott e társaság keresetének, és hatályon kívül helyezte az említett adómegállapító határozatot. Az adóhatóság fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Supremo Tribunal Administrativohoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália), amely a kérdést előterjesztő bíróság.

18 E bíróság előtt az adóhatóság azt állítja, hogy a héatörvénykönyvhöz mellékelt I. jegyzék 2.24 pontja, ahogyan azt a 2000. augusztus 7-i 30025. sz. körlevél értelmezi, kizárólag azon épületek felújítására irányuló szolgáltatásokra alkalmazandó, amelyeket az említett szolgáltatások nyújtását megelőzően és azt követően ténylegesen lakásként használnak. A héatörvénykönyvhöz mellékelt I. jegyzék 2.24 pontjában előírt kedvezményes héamérték tehát nem alkalmazható az olyan épületekkel kapcsolatos felújítási szolgáltatásokra, amelyek – a jelen ítélet 13. pontjában említett öt alvállalkozási szerződés tárgyát képező ingatlanokhoz hasonlóan – kizárólag lakáscélra „szánnak”, abban az értelemben, hogy e célra engedéllyel rendelkeznek, de e szolgáltatások nyújtásának időpontjában ténylegesen nem lakottak.

19 Mivel a héatörvénykönyvhöz mellékelt I. jegyzék 2.24 pontja a héairányelv IV. mellékletének 2. pontját ültette át a portugál jogba, az említett bíróság úgy véli, hogy kérni kell ez utóbbi rendelkezés értelmezését a Bíróságtól. Ugyanezen bíróság szerint különösen azt kell tisztázni, hogy a felújítási szolgáltatásokra milyen feltételek mellett alkalmazható a héairányelv említett rendelkezésében említett, „magánlakások felújítására és javítására” irányuló tevékenységekre alkalmazandó kedvezményes adómérték.

20 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Bíróság a 2022. május 5-i DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes ítéletben (C-218/21, EU:C:2022:355) úgy határozott, hogy a héairányelv IV. mellékletének 2. pontja egyrészt két különálló tevékenységre, nevezetesen a javításra és a felújításra vonatkozik, másrészt pedig a magánlakásokra, vagyis lakáscélú ingatlanokra, amelyeket nem kereskedelmi vagy szolgáltatási célra, vagy nem ideiglenes szállásként használnak, mint például a szállodákat. A Bíróság azonban nem foglalt állást a „magánlakás” fogalmának értelmezéséről.

21 E körülmények között a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a héairányelv IV. mellékletének 2. pontjával egy olyan nemzeti rendelkezés, amelynek értelmében a kedvezményes héamérték kizárólag a magán lakóházakban található, a munkálatok elvégzésekor lakott ingatlanok javítására és felújítására irányuló építési szerződésekre alkalmazható?”

## **Az elztes döntshozatalra elterjesztett kérdés?**

22 Kérdésével a kérdést elterjeszt bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv IV. mellékletének 2. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a magánlakások javítási és felújítási szolgáltatásaira kedvezményes héamérték alkalmazását írja el azzal a feltétellel, hogy e lakásokat ezen ügyletek idpontjában ténylegesen lakásként használják.

23 A 2009/47 irányelv általi hatályon kívül helyezéséig a héairányelvnek a 106. cikkével összefüggésben értelmezett IV. mellékletének 2. pontja lehetvé tette a tagállamok számára, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak „a magánlakások felújítása és javítása” tekintetében, „kivéve azokat az anyagokat, amelyek a nyújtott szolgáltatás értékének jelentős részét teszik ki”.

24 A tagállamok jogára való hivatkozás és a héairányelvben szerepl megfelelő meghatározás hiányában az ezen irányelv IV. mellékletének 2. pontjában szerepl fogalmakat egységesen és a tagállamokban használt megnevezésekt függetlenül a mindennapi nyelvben szokásos jelentésüknek megfelelően kell értelmezni, figyelembe véve a használatuk szöveggörnyezetét, és az azon szabályozással elérni kívánt célokat, amelynek részét képezik (2022. május 5-i DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes ítélet, C218/21, EU:C:2022:355, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Így elször is az e rendelkezésben használt kifejezések és különösen a „magánlakások” kifejezés szokásos jelentését illeten meg kell jegyezni, hogy a „lakás” kifejezés általában olyan lakás céljára szánt ingatlan vagy akár ingó dolgokat, illetve azok valamely részét jelenti, amely egy vagy több személy lakóhelyül szolgál. Egyébiránt a „magán” melléknév lehetvé teszi a nem magánlakásoktól, például a szolgálati lakásoktól vagy a szállodáktól való megkülönböztetést (2022. május 5-i DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes ítélet, C218/21, EU:C:2022:355, 34. pont).

26 Ebből következik, hogy a héairányelv IV. mellékletének 2. pontjában szerepl felújítási és javítási szolgáltatásoknak magánlakás céljára használt ingatlanokra kell vonatkozniuk, míg a más, például kereskedelmi célra használt ingatlanokra vonatkozó szolgáltatások nem tartoznak e rendelkezés hatálya alá (2022. május 5-i DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes ítélet, C218/21, EU:C:2022:355, 35. pont).

27 Mivel a jelen ítélet 25. és 26. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a héairányelv IV. mellékletének 2. pontjában említett szolgáltatások olyan ingatlanokra vonatkoznak, amelyek egy vagy több személy számára lakóhelyként szolgálnak, és amelyeket magánlakás céljára használnak, e rendelkezés szövegéből kitnik, hogy e rendelkezés e javak tényleges lakáscélú rendeltetésére vonatkozik. Ugyanis mind a lakóhely fogalma, mind pedig a vagyontárgy használatának követelménye annak konkrét hasznosítására utal.

28 A héairányelv IV. melléklete 2. pontjának szövegére tekintettel meg kell tehát állapítani egyrészt, hogy nem tartozik e rendelkezés hatálya alá az olyan ingatlan, amely bár lakáscélú engedéllyel rendelkezik, a szóban forgó felújítási vagy javítási szolgáltatások nyújtásának idpontjában e célból ténylegesen nem használják. Másrészt nem tartoznak az említett rendelkezés hatálya alá azok a felújítási vagy javítási szolgáltatások, amelyek olyan javakra vonatkoznak, amelyeket e szolgáltatások teljesítésének idpontjában a tulajdonosuk kereskedelmi vagy befektetési célokra használ.

29 Másodsor az a kontextus, amelybe a héairányelv IV. mellékletének 2. pontja illeszkedik, megerősíti azt az értelmezést, amely szerint a kedvezményes héamérték kizárólag azon felújítási

és javítási szolgáltatásokra alkalmazandó, amelyek tárgyát olyan javak képezik, amelyeket ténylegesen lakásként használnak.

30 Ugyanis, el?ször is, e rendelkezés, mivel lehetővé teszi a kedvezményes héamérték alkalmazását, eltérést jelent az általános adómérték alkalmazásának elvét?l, és ezért szigorúan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2019. december 19?i Segler?Vereinigung Cuxhaven ítélet, C?715/18, EU:C:2019:1138, 25. pont; 2022. május 5?i DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes ítélet, C?218/21, EU:C:2022:355, 40. pont).

31 Másodszor, a héairányelv 106. és 107. cikkének együttes olvasatából kit?nik, hogy ahhoz, hogy kedvezményes héamértéket lehessen alkalmazni, az ezen irányelv IV. mellékletének 2. pontjában felsorolt szolgáltatásokat nagyrészt közvetlenül a végs? fogyasztóknak kellett nyújtani. Márpedig az olyan társaság vagy természetes személy részére nyújtott felújítási vagy javítási szolgáltatás, aki lakáscélú ingatlannal rendelkezik, anélkül azonban, hogy e lakást ténylegesen e célra használnák, nem tekinthet? úgy, mint amelyet a végs? fogyasztó részére nyújtottak, sem pedig az olyan társaság vagy természetes személy részére nyújtott felújítási szolgáltatás, aki üzleti tevékenysége során valamely ingatlant kereskedelmi célra, nem pedig lakásként használ.

32 Harmadszor, amint az a f?tanácsnok indítványának 31–33. pontjából kit?nik, a héairányelv IV. melléklete 2. pontjának olyan értelmezése, amely szerint csak azok a felújítási és javítási szolgáltatások tartoznak e rendelkezés hatálya alá, amelyek tárgyát a munkálatok elvégzésekor ténylegesen lakott ingatlanok képezik, megfelel a kedvezményes adómérték elfogadásával elérni kívánt céloknak, amely adómérték a fogyasztó el?nyben részesítésére irányul.

33 Ugyanis az el?zetesen felszámított h?a levonására jogosult vállalkozó esetében közömbös, hogy a felújítási vagy javítási szolgáltatásokra az általános vagy a kedvezményes adómérték vonatkozik, mivel a h?alevonási jogának gyakorlása révén mindenképpen mentesül az e szolgáltatásokra vonatkozó adó terhe alól. Ezzel szemben a kedvezményes adómérték e szolgáltatásokra történ? alkalmazása el?nyben részesíti azt a végs? fogyasztót, aki ténylegesen az építési beruházás tárgyát képez? ingatlant lakja, és aki nem jogosult az el?zetesen felszámított h?a levonására.

34 E fogyasztó tehát e kedvezményes adómérték alkalmazásának köszönhet?en alacsonyabb költségek mellett veheti igénybe az azon lakás felújítására és javítására irányuló szolgáltatásokat, amelyeket ténylegesen lakás céljára használ, mint amelyet akkor viselne, ha e szolgáltatásokat az általános adómérték szerint adóztatnák. Márpedig annak értékelése szempontjából, hogy a fogyasztót el?nyben részesítheti?e a kedvezményes héamérték alkalmazása, az a meghatározó körülmény, hogy a költség keletkezésének id?pontjában ezen ingatlant ez utóbbi ténylegesen lakásként használja.

35 Végül negyedszer pontosítani kell, hogy ahhoz, hogy úgy lehessen tekinteni, hogy valamely ingatlan ténylegesen lakott, nem szükséges, hogy azt a munkálatok elvégzése során azok a személyek használják, akik ott állandó jelleggel tartózkodnak, vagy sem. Egyrészt a tényleges lakáscélú rendeltetés nem módosul azáltal, hogy az ingatlant csak az év néhány id?szakában használják. Másrészt az a tény, hogy egy magánlakás egy bizonyos id?szakban üresen áll, nem változtat annak magánlakás jellegén.

36 A fenti indokok összességére tekintettel az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv IV. mellékletének 2. pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amely kedvezményes héamérték alkalmazását írja el? a magánlakások javítási és felújítási szolgáltatásaira azzal a feltétellel, hogy az érintett lakásokat ezen ügyletek teljesítésének id?pontjában ténylegesen lakásként használják.

## **A költségekről**

37 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 szülő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv IV. mellékletének 2. pontját**

**a következőképpen kell értelmezni:**

**azzal nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amely kedvezményes hozzáadottértékadó mérték alkalmazását írja elő a magánlakások javítási és felújítási szolgáltatásaira azzal a feltétellel, hogy az érintett lakásokat ezen ügyletek teljesítésének időpontjában ténylegesen lakásként használják.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: portugál.