

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2007. április 19.*

A C-455/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Hamburg (Németország) a Bírósághoz 2005. december 23-án érkezett, 2005. december 1-jei határozatával terjesztett elő az előtte

a Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

és

a Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. N. Cunha Rodrigues, U. Løhmus (előadó),
A. Ó Caoimh és P. Lindh bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a német kormány képviselőjében M. Lumma és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviselőjében K. Georgiadis és Z. Chatzipavlou, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues és J.-C. Gracia, meghatalmazotti minőségben,
- Írország képviselőjében D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítői: G. Clohessy SC és C. Ramsay BL,

- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: S. Fiorentino avvocato dello Stato,
- a ciprusi kormány képviselőjében D. Ergatoudi, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében T. Harris és T. Ward, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

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

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: hatodik irányelv) 13. cikke B. része d) pontja 2. alpontjának értelmezésére vonatkozik.

- 2 A kérelmet a Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH (a továbbiakban: Velvet & Steel) és a Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (adóhatóság, a továbbiakban: Finanzamt) között a Velvet & Steel által átvállalt ingatlanfelújításra vonatkozó kötelezettségnek a hozzáadottértékadó-köteles volta (a továbbiakban: HÉA) tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi jog

- 3 A hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontja 2. alpontjának szövege szerint:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

d) a következő ügyleteket:

[...]

2. banki garancia közvetítése vagy bármilyen banki garancia vagy fedezetügylet, valamint a banki garanciát nyújtó által történő kezelés [helyesen: kötelezettség, kezesség vagy más biztosíték, illetve garancia vállalása és ezek közvetítése, valamint a hitelező által nyújtott hitelbiztosítékok kezelése];”

A nemzeti jog

- 4 A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) – az alapügy tényállásának megvalósulása idején alkalmazandó – 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerint a forgalmi adó hatálya alá tartoznak a vállalkozó által belföldön, ellenszolgáltatás fejében, vállalkozási tevékenysége keretében teljesített értékesítések és más ügyletek.
- 5 Az UStG 4. §-a 8. pontjának g) alpontja mentesíti a forgalmi adó alól az 1. § (1) bekezdésének 1)–3) pontja alá tartozó következő ügyleteket:

„g) kötelezettség, kezesség és más biztosíték vállalása, valamint ilyen ügyletek közvetítése.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 6 A Burmeister Immobilien GmbH (a továbbiakban: Burmeister) 1998 szeptemberében olyan telket értékesített, amelyen többlakásos bérház állt. Két magánszemély 1999 júliusában hasonló értékesítést végzett. Az eladók az ezen ügyletekre vonatkozó két adásvételi szerződésben kötelezettséget vállaltak arra, hogy elvégzik az érintett ingatlanokra vonatkozó szükséges felújítási munkákat. A két magánszemély kezességet vállalt a bérleti díj megfizetésére is.
- 7 A fenti adásvételi ügyleteket követően az eladók 1998. szeptember 25-én, illetve 1999. július 12-én „a vételár egy részének kötelezettség átvállalásával történő engedményezése” címmel két szerződést kötöttek a Velvet & Steellel.
- 8 A Velvet & Steel e szerződések alapján átvállalta az eladóknak az ingatlanok felújítására vonatkozóan vállalt kötelezettségét, valamint az ingatlanok vételára egy részének, vagyis a Burmeisterrel kötött szerződésben 200 000 DEM, a magánszemélyekkel kötött szerződésben pedig 250 000 DEM összeg fejében a bérleti díj megfizetésére vonatkozó kezességet. E szerződésekben a Velvet & Steel vállalta, hogy mentesíti az eladókat minden olyan költségtől és igénytől, amelyre az ingatlan vevői a felújítási munkák és bérleti díj megfizetésére vonatkozó kezesség alapján jogosultak.
- 9 A későbbiekben az ingatlan két vevője elengedte a Velvet & Steel kötelezettségét az e társaságra engedményezett vételárhányad egy részének a vevők részére történő

megfizetése ellenében. A Velvet & Steel az „esetleg elmaradt haszon átalányösszegben történő megváltása, illetve megtérítése/ellentételezése” címén megtarthatta az ezen ügyletből származó nyereséget, azaz a Burmeisterrel, illetve az érintett magánszemélyekkel kötött szerződések alapján a 11 000 DEM, illetve a 13 750 DEM összeget. A Velvet & Steel szerepeltette ezen összegeket a HÉA-bevallásában.

- 10 Egy ellenőrzést követően a Finanzamt úgy vélte, hogy a felújítási kötelezettségnek a Velvet & Steel általi átvállalása az UStG 1. §-a (1) bekezdése 1. pontja első mondatának megfelelően szükségképpen a HÉA hatálya alá tartozó ügylet. A társaság panaszt nyújtott be a Finanzamt által kibocsátott adómegállapító határozattal szemben, amely panaszt az adóhatóság 2003. június 10-én elutasította.
- 11 A Velvet & Steel keresetet nyújtott be e határozat ellen a Finanzgericht Hamburghoz. Azon érvelésére hivatkozva, miszerint a két kötelezettségvállalást nem teljesítették, a társaság a bíróság előtt előadta, hogy az UStG 4. §-a 8. pontjának – a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 2. alpontját a nemzeti jogba átültető – g) pontja szerinti „kötelezettségvállalásnak” kell minősíteni a szóban forgó ügyleteket. A Finanzamt ezzel szemben úgy vélte, hogy a hivatkozott közösségi jogi rendelkezés kizárólag a pénzügyi kötelezettségvállalásra vonatkozik, míg az ingatlanfelújításra vonatkozó kötelezettségvállalás a szolgáltatási kötelezettségek csoportjába tartozik.
- 12 A kérdést előterjesztő bíróság felveti, hogy az ingatlanok felújítására vonatkozó kötelezettség átvállalása az UStG 4. §-a 8. pontjának g) alpontja alapján adómentes ügyletnek minősül-e. E bíróság úgy véli, hogy a fenti § szövege kizárja az

adómentességnek a pénzügyi kötelezettségekre történő korlátozását. Mindazonáltal kételkedik az ezen értelmezésnek a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 2. alpontjával való összeegyeztethetőségében, mivel a német és a francia nyelvi változattal ellentétben a hatodik irányelv e rendelkezésének angol nyelvi változata nem általában a kötelezettségvállalásokra, hanem kizárólag a garanciák, illetve a biztosítékok különleges esetére vonatkozik. E körülmények között a Finanzgericht Hamburg felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Akként kell-e értelmezni a [...] hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 2. alpontja szerinti »kötelezettségvállalás« fogalmat, hogy az alá kizárólag a pénzügyi kötelezettségek sorolhatók, vagy a rendelkezés más, például szolgáltatási kötelezettség vállalását is magában foglalja?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 13 A kérdést előterjesztő bíróság kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 2. alpontját akként kell-e értelmezni, hogy a „kötelezettségvállalás” fogalom kizárja-e e rendelkezés alkalmazási köréből a pénzügyi kötelezettségektől eltérő olyan kötelezettséget, mint például az ingatlan-felújításra vonatkozó kötelezettség.
- 14 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által

ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után HÉA-t kell fizetni (lásd különösen C-472/03. sz., Arthur Andersen ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1719. o.] 24. pontját, a C-415/04. sz., Stichting Kinderopvang Enschede ügyben 2006. február 9-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1385. o.] 13. pontját és a C-89/05. sz., United Utilities ügyben 2006. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6813. o.] 21. pontját).

- 15 Ezenfelül az ítélkezési gyakorlat alapján ezen adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, és céljuk a HÉA-rendszer egyes tagállamokban történő eltérő alkalmazásának elkerülése (a C-8/01. sz. Taksatorringen-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-13711. o.] 37. pontja és a C-394/04. és C-395/04. sz., Ygeia egyesített ügyekben 2005. december 1-jén hozott ítélet [EBHT 2005., I-10373. o.] 15. pontja).

- 16 Továbbá a közösségi rendelkezéseket egységesen kell értelmezni és alkalmazni a Közösség valamennyi nyelvén készült változat figyelembevételével (lásd a C-449/03. sz. Rockfon-ügyben 1995. december 7-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-4291. o.] 28. pontját és a C-280/04. sz., Jyske Finans ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10683. o.] 31. pontját).

- 17 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv nem tartalmazza a 13. cikk B. része d) pontjának 2. alpontjában említett „kötelezettségvállalás” fogalom meghatározását.

- 18 A hatodik irányelv e rendelkezése különböző nyelvi változatainak összehasonlító vizsgálata a „kötelezettségvállalás” fogalmát illetően terminológiai eltérésekre derít fényt. E kifejezés ugyanis bizonyos nyelvi változatokban, így a német, francia és olasz

változatban általános jelentéssel bír, míg más, például az angol és a spanyol nyelvű változat egyértelműen a pénzügyi kötelezettségekre hivatkozik.

- 19 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egy közösségi rendelkezés valamely nyelvi változatának megfogalmazása nem szolgálhat e rendelkezés értelmezésének kizárólagos alapjául, illetve e tekintetben nem élvezhet elsőbbséget más nyelvi változatokkal szemben. Az ilyen megközelítés ugyanis összeegyeztethetetlen lenne a közösségi jog egységes alkalmazásának követelményével (lásd a C-149/97. sz., *Institute of the Motor Industry* ügyben 1998. november 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-7053. o.] 16. pontját).
- 20 Márpedig nyelvi eltérések fennállása esetén kizárólag a nyelvtani értelmezés alapján nem állapítható meg az érintett kifejezés terjedelme. Ezért e kifejezést az annak háttérét képező összefüggésekre, valamint a hatodik irányelv céljaira és rendszertani felépítésére tekintettel kell értelmezni (lásd e tekintetben a C-2/95. sz. *SDC*-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-3017. o.] 22. pontját, a C-428/02. sz., *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1527. o.] 42. pontját és a fent hivatkozott *Jyske Finans* ügyben hozott ítélet 31. pontját).
- 21 Ami a fent említett kifejezés háttérét képező összefüggéseket illeti, ki kell emelni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 2. alpontjában rögzített adómentesség a kötelezettségvállalás mellett kiterjed a kezesség vagy más biztosíték, illetve garancia vállalására, valamint a hitelbiztosítékok kezelésére. Kétségtelen, hogy ezen ügyletek mindegyike jellegénél fogva pénzügyi szolgáltatás.
- 22 Ugyanezen megállapítás irányadó a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 1. és 3–6. alpontjában említett más ügyletek tekintetében is. Ekképpen az 1. alpont a

hitelekre, a 3. alpont a betétekre, a folyószámlákra, a fizetésekre, az átutalási forgalomra, a követelésekre, a csekkekre és az egyéb forgatható értékpapírokra, a 4. alpont a fizetőeszközökre, az 5. alpont a részvényekre és egyéb értékpapírokra, a 6. alpont pedig a befektetési alapok kezelésére vonatkozik. Jóllehet ezen, a nyújtott szolgáltatások jellege alapján meghatározott ügyleteket nem szükségszerűen bankok vagy pénzügyi intézmények végzik (lásd e tekintetben a fent hivatkozott SDC-ügyben hozott ítélet 32. pontját, a C-305/01. sz., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6729. o.] 64. pontját és a C-169/04. sz., Abbey National ügyben 2006. május 4-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-4027. o.] 66. pontját), azok mindazonáltal egységesen a pénzügyi ügyletek körébe tartoznak.

23 A jelen ügyben az ingatlanfelújításra vonatkozó kötelezettségvállalás a jellegénél fogva nem minősül a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontja szerinti pénzügyi ügyletnek, ezért nem tartozik e rendelkezés hatálya alá.

24 Ezen értelmezést egyébként – amint azt az Európai Közösségek Bizottsága az írásbeli észrevételeiben kifejti – a pénzügyi ügyletek adómentességének az adóalap, valamint a levonható HÉA-összeg meghatározásával kapcsolatos nehézségek elsimítására, és a fogyasztói hitelek költségei emelkedésének megakadályozására irányuló célja is megerősíti. Tekintettel arra, hogy az ingatlanfelújításra vonatkozó kötelezettségvállalás HÉA-köteles volta nem okoz ilyen nehézségeket, ezen ügylet a jellegénél fogva nem mentesíthető.

25 Következésképpen a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 2. alpontjának sem a szövege, sem az összefüggései, sem a célja alapján nem állapítható meg, hogy a

közösségi jogalkotó mentesíteni kívánta volna a HÉA alól a nem pénzügyi kötelezettségvállalást. Ebből következően az ilyen kötelezettségvállalás HÉA-köteles.

- ²⁶ Ezért a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 2. alpontját akként kell értelmezni, hogy a „kötelezettségvállalás” fogalom kizárja e rendelkezés alkalmazási köréből a pénzügyi kötelezettségektől eltérő olyan kötelezettséget, mint például az ingatlanfelújításra vonatkozó kötelezettség.

A költségekről

- ²⁷ 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-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 2. alpontját akként kell értelmezni, hogy a „kötelezettségvállalás” fogalom kizárja e rendelkezés alkalmazási köréből a pénzügyi kötelezettségektől eltérő olyan kötelezettséget, mint például az ingatlanfelújításra vonatkozó kötelezettség.

Aláírások