



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2013. szeptember 26.*

„Héa — 2006/112/EK irányelv — 2. cikk, (1) bekezdés, c) pont, 26., 62. és 63. cikk — Adóztatandó tényállás — Kölcsönös szolgáltatások — Ellenérték fejében teljesített ügyletek — Az ügylet adóalapja szolgáltatásokból álló ellenérték esetén — Ingatlanok harmadik személyek részére történő használatba- vagy bérbeadására vonatkozó jognak valamely természetes személy által olyan társaságnak történő átengedése, amely ennek fejében felszereli és berendezzi ezeket az ingatlanokat”

A C-283/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Varna (Bulgária) a Bírósághoz 2012. június 6-án érkezett, 2012. május 29-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Serebryannay vek EOOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalna agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: E. Jarašiūnas (előadó) tanácselnök, C. Toader és C. G. Fernlund bírák,

főtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a bolgár kormány képviseletében E. Petranova és Y. Atanasov, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében C. Soulay és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: bolgár.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának, valamint 26., 62. és 63. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Serebryannay vek EOOD (a továbbiakban: Serebryannay vek) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság várnai jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának igazgatója; a továbbiakban: Direktor) között a Serebryannay veket 2010 júliusától tekintetében hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) fizetésére kötelező adóellenőrzési határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

- c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[...]”

- 4 Ezen irányelv 26. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülnek a következő ügyletek:

- a) a vállalkozás vagyontárgyát képező termék használata, felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen termékek HÉA-ja teljesen vagy részben levonható volt;
- b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.”

- 5 Az említett irányelv 62. cikke szerint:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

1. »adóztatandó tényállás« az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak;
2. »az adófizetési kötelezettség« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés időben később is történhet.”

- 6 A héairányelv 63. cikke úgy rendelkezik, hogy „[a]z adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik”.
- 7 Ugyanezen irányelv 65. cikke szerint: „[a]mennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően”.
- 8 A héairányelv 73. cikke előírja:
- „A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”
- 9 A héairányelv 75. cikke ekként rendelkezik:
- „A 26. cikk szerinti szolgáltatásnyújtás esetén, amikor az adóalany a vállalkozás vagyonát képező termékeket magán szükségleteinek kielégítésére használja fel, vagy ingyenesen nyújt szolgáltatást, az adóalap az az összeg, amely az adóalanynál a szolgáltatás nyújtása érdekében kiadásként felmerült.”
- 10 Ezen irányelv 80. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállamok rendelkezhetnek arról, hogy az olyan kedvezményezettek részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások esetében, akikhez (amelyekhez) az értékesítőt (szolgáltatót) – a tagállam meghatározása szerinti – családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezetői beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat fűzi, az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen az általa felsorolt esetekben.

A bolgár jog

- 11 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV 63. sz., 2006. augusztus 4.; a továbbiakban: ZDDS) 2. cikke (1) bekezdésének az alapügyben hatályos változata előírja, hogy a héa hatálya alá tartozik az ellenszolgáltatás fejében teljesített valamennyi szolgáltatásnyújtás.
- 12 A ZDDS 9. cikke a következőképpen rendelkezik:
- „(1) Szolgáltatásnyújtásnak minősül bármely szolgáltatás teljesítése.
- (2) Szolgáltatásnyújtásnak minősül továbbá:
- [...]
4. valamely szolgáltatás birtokos/használó általi teljesítése egy bérelt vagy használatba adott eszköz javítása és/vagy felújítása céljából.
- (3) Ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül:
1. a valamely természetes személy adóalany személyes használatára, illetve valamely tulajdonos, alkalmazottai vagy munkavállalói, illetve harmadik személyek számára nyújtott szolgáltatás, azon feltétel mellett, hogy a szolgáltatásnyújtás során olyan termék került felhasználásra, amelynek tekintetében előállítás, behozatala vagy megszerzése során az előzetesen felszámított adót részben vagy egészében levonták;

2. a valamely természetes személy adóalany személyes használatára, illetve valamely tulajdonos, alkalmazottai vagy munkavállalói, illetve harmadik személyek számára ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás.

(4) A (3) bekezdés nem vonatkozik:

[...]

2. valamely szolgáltatásnak a birtokos/használó által egy bérelt vagy használatba adott eszköz javítása céljából történő ingyenes teljesítésére azokban az esetekben, amelyekben az eszközt a birtokosnak/használónak bérbe vagy használatba adták, és azt legalább három évig ténylegesen folyamatosan használták;

3. valamely szolgáltatásnak a koncessziós jogosult által egy használatba adott eszköz felújítása céljából történő ingyenes teljesítésére, ha ez a koncessziós szerződés alapján feltételnek és/vagy kötelezettségnek minősül.

[...]”

13 A ZDDS 25. cikke szerint:

„(1) E törvény értelmében adóztatandó tényállásnak minősül az e törvény szerinti adóalany által végzett termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás [...]

(2) Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor a termék feletti tulajdonjog átruházása vagy a szolgáltatásnyújtás megtörténik.

(3) A (2) bekezdéstől eltérve az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor

[...]

6. az eszközt a szerződés megszűnésekor vagy az eszköz használatának megszüntetésekor javított és/vagy felújított állapotban ténylegesen visszaadják, ha a birtokos/használó egy bérelt vagy használatba adott eszköz javítása és/vagy felújítása céljából ingyenesen teljesít szolgáltatást, és nem állnak fenn a 9. cikk (4) bekezdésének 2. és 3. pontja szerinti feltételek.

[...]

(6) Az adóztatandó tényállás (2), (3) és (4) bekezdés szerinti megvalósulásának időpontjában

1. e törvény alapján adófizetési kötelezettség keletkezik az adóköteles ügyletek tekintetében, és a nyilvántartásba vett személy kötelessé válik az adó elszámolására.

[...]”

14 A ZDDS 26. cikke a következőképpen rendelkezik:

„[...]

(2) Az adó alapjába tartozik minden, ami az értékesítő vagy szolgáltató által a beszerzőtől, a szolgáltatás igénybevevőjétől vagy valamely más személytől a tevékenységgel összefüggésben kapott vagy a részére a beszerző, a szolgáltatás igénybevevője vagy valamely más személy által a

tevékenységgel összefüggésben fizetendő, levában és sztotyinkában meghatározott díj részét képezi, leszámítva abból az e törvény szerinti adót. Nem minősülnek a tevékenységért kapott vagy fizetendő díjnak a kártalanítás jellegű kamatokkal vagy kötbérekkel kapcsolatos kifizetések.

[...]

(7) Ha az ellenérték teljesen vagy részlegesen termékekben vagy szolgáltatásokban van kifejezve (a fizetésre teljesen vagy részlegesen termékekben vagy szolgáltatásokban kerül sor), az adóalap az értékesített terméknek vagy a nyújtott szolgáltatásnak az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában számított szabadpiaci forgalmi értéke.”

15 A ZDDS 27. cikkének (3) bekezdése előírja:

„[...]

3) A következő ügyletek esetében az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték:

1. a kapcsolt személyek közötti ügyletek;

[...]

3. a 9. cikk (2) bekezdésének 4. pontja értelmében vett, ingyenes ügyletek;”

16 A ZDDS 130. cikke szerint:

„(1) Olyan ügylet esetében, amelynek tekintetében az ellenérték (teljesen vagy részlegesen) termékekben vagy szolgáltatásokban van kifejezve, feltételezendő, hogy két, egymással kölcsönös kapcsolatban álló ügyletről van szó, minek körében az adott dolog szempontjából az értékesítők vagy szolgáltatók mindegyike eladónak, a kapott dolog szempontjából pedig vevőnek tekintendő.

(2) Az adóztatandó tényállás az (1) bekezdés szerinti ügyletek esetében a törvény általános rendelkezései szerint valósul meg.

(3) Az az (1) bekezdés szerinti ügylet, amelynek esetében az adóztatandó tényállás korábban valósul meg, a második ügylet ellenében teljesített (teljes vagy részleges) előlegfizetésnek tekintendő.”

17 A ZDDS kiegészítő rendelkezései 1. §-ának 8. pontja értelmében „ingyenes” az az ügylet, amelyért nem fizetnek díjat, vagy amelynek esetében az adott dolog értéke többszörösen meghaladja a kapott dolog értékét.

18 A társasági adóról szóló törvény (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane) 51. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Adóköteles befektetett immateriális eszközök a következők:

1. azok a megszerzett nem pénzügyi eszközök,

a) amelyek nem rendelkeznek fizikai megjelenéssel;

b) amelyeket tizenkét hónapnál hosszabb ideig használnak;

c) amelyek használati ideje korlátozott;

- d) amelyek értéke eléri vagy meghaladja az alábbiak közül az alacsonyabb értéket:
- aa) a befektetett immateriális eszközöknek az adóalany könyvviteli rendszerében megállapított minimális értéke;
 - bb) 700 BGN;

[...]

3. a valamely felhasználó részére bérbe vagy használatba adott javak gazdasági hasznának növekedését eredményező gazdasági tevékenységek alapján kiszámlázott összegek; ezen összegek adójogi értelemben nem minősülnek befektetett materiális eszközöknek.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 19 A Serebryannay vek a bolgár jog alá tartozó egyszemélyes korlátolt felelősségű társaság, amelynek egyedüli tagja B. V. Bodzuliak, aki egyben ügyvezető is. A cégnyilvántartás szerint a társaság különösen ingatlan-bérbeadási, turisztikai és szállodaipari tevékenységet végez.
- 20 2009 júniusában B. V. Bodzuliak saját célra vásárolt egy várnai apartmanszállodában található lakást. Ugyanebben a városban vásárolt egy másik lakást is. E lakások B. V. Bodzuliak és házastársa (a továbbiakban: tulajdonosok) közös tulajdonának minősülnek.
- 21 2009. április 8-án B. V. Bodzuliak a saját nevében két, azonos tartalmú szerződést kötött a Serebryannay vekkel, amelyek értelmében a hosszabbítás lehetőségével öt év időtartamra e társaságnak átengedte a szerkezetkész állapotban lévő ingatlanvagyonát, különösen pedig a szóban forgó két lakás vonatkozásában a „tényleges haszonélvezeti jogot”. Megállapodtak abban, hogy a Serebryannay vek az említett lakásokat harmadik személyek részére adja bérbe.
- 22 E szerződések szerint a Serebryannay veknek nem kell bérleti díjat fizetnie a tulajdonosoknak a szerződések időtartama alatt. Ellenben e társaság kötelezettséget vállalt arra, hogy a saját nevében, költségére és belátása szerint elvégzi a lakások kulcsrakész kivitelezéséhez és használatbavételéhez szükséges befejező építési és szerelési munkákat annak érdekében, hogy az ingatlanokat hasznosítsa, így különösen beszerzi és elhelyezi a burkolatokat, a berendezést, a lakásdekorációt, valamint a szaniterszerelvényeket. Megállapodtak abban, hogy az említett szerződések lejártával a tulajdonosok az érintett lakásokat a bennük található felszereléssel együtt kapják majd vissza.
- 23 Az adóhatóság 2010. október 21-én ellenőrzést tartott és 2010. július hó vonatkozásában adóellenőrzési határozatot hozott. Úgy ítélte meg, hogy a Serebryannay vek ingyenesen nyújtott szolgáltatást a tulajdonosok részére, és e szolgáltatás adóalapja azon költségek összegének felel meg, amelyeket e társaság az említett szolgáltatásnyújtásra fordított.
- 24 A Serebryannay vek az említett határozattal szemben közigazgatási jogorvoslati kérelmet nyújtott be a Direktorhoz. 2011. június 10-i határozatával a Direktor e határozatot megsemmisítette, és az adóhatóságot új vizsgálati eljárás lefolytatására utasítva az ügyet visszautalta e hatóság elé. A Direktor lényegében arra az álláspontra helyezkedett, hogy a szolgáltatások cseréje valósult meg, mivel a Serebryannay vek az érintett lakásokat a kulcsrakész kivitelezésük és berendezésük érdekében nyújtott szolgáltatásai ellenértékéért vette bérbe. Ezen értelmezésre tekintettel a Direktor a ZDSS 26. cikkének (7) bekezdése alapján úgy vélte, hogy az említett lakások befejezése és berendezése érdekében nyújtott szolgáltatások adóalapját e szolgáltatások szabadpiaci forgalmi értéke képezi, és azt új vizsgálati eljárásban kell megállapítani.

- 25 Az adóhatóság ezt követően elvégezte a második ellenőrzést, és megállapította, hogy a szolgáltatások – azaz a Serebryannay vek részéről a kulcsrakész kivitelezési és berendezési szolgáltatások, a tulajdonosok részéről pedig a bérbeadási szolgáltatás – cseréjére került sor a ZDDS 130. cikke értelmében, mivel a Serebryannay vek egyedüli tulajdonosa, B.V. Bodzuliak és házastársa közös tulajdonában vannak a szóban forgó lakások, bérleti díjat pedig nem kötöttek ki.
- 26 Az adóhatóság úgy vélte, hogy az apartmanszálloda használatbavételének engedélyezésekor, vagyis 2010. június 29-én került sor a kulcsrakész kivitelezési és berendezési szolgáltatások teljesítésére, amely apartmanszállodában a jelen ítélet 20. pontjában említett első lakás található. Az ugyanezen pontban említett második lakás tekintetében ez a végleges átadás-átvételi jegyzőkönyv dátuma, azaz 2010. június 30-a, amelyet az említett szolgáltatások teljesítési időpontjának tekintettek.
- 27 Ezen időpontokra tekintettel az adóhatóság úgy vélte, hogy a Serebryannay veknek léghésőbb 2010. július 5-én számlát kellett volna kibocsátania az általa nyújtott kulcsrakész kivitelezési és berendezési szolgáltatásokról.
- 28 Mivel az ügyletek kapcsolt személyek között jöttek létre, az adóhatóság úgy vélte, hogy a Serebryannay vek által nyújtott szolgáltatások adóalapját szükségképpen az említett termékek és szolgáltatások szabadpiaci forgalmi értéke képezi. A szóban forgó két lakás összértékét egy szakértői vizsgálat alkalmával 558 000 bolgár levában (BGN) határozták meg. Ez alapján az adóhatóság 2011. december 14-én egy új adóellenőrzési határozatot hozott, amelyben megállapította, hogy a Serebryannay vek 2010 júliusa tekintetében 111 600 BGN héatartozás 6 341,55 BGN késedelmi kamattal növelt összegének megfizetésére köteles.
- 29 A Serebryannay vek e határozattal szemben közigazgatási jogorvoslati kérelmet nyújtott be a Direktorhoz, aki 2012. március 12-én elutasította e kérelmet. A Serebryannay vek e döntést keresettel támadta meg a kérdést előterjesztő bíróság előtt. Keresete alátámasztásaként az említett társaság arra hivatkozik, hogy nem szolgáltatások cseréjére került sor, hanem ő ingyenesen nyújtott szolgáltatásokat a ZDDS 9. cikke (2) bekezdésének 4. pontja értelmében. Úgy véli, hogy az adóztatandó tényállás e szolgáltatásnyújtás esetében akkor valósul meg, amikor a vagyontárgyat a szerződés vagy a vagyontárgy használatának megszűnésekor a felszerelést követően ténylegesen visszaadják a ZDDS 25. cikke (3) bekezdésének 6. pontja alapján.
- 30 Másodlagosan a Serebryannay vek arra hivatkozik, hogy a héat nem 2010 júliusa, hanem 2010 júniusa, vagyis azon időszak tekintetében kellett volna kivetni, amelyben a szóban forgó szolgáltatások teljesítésére állítólag sor került. E társaság azt is állítja, hogy nem a teljesített szolgáltatások, hanem az igénybe vett szolgáltatás értékének kellett volna képeznie az adóalapot.
- 31 Továbbá a Serebryannay vek szerint a bolgár jogszabály nem egyeztethető össze a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjával és 26. cikkével, mivel csak az ellenérték fejében teljesített ügyletek adóztathatók.
- 32 A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy az előtte folyamatban lévő jogvita elbírálásához meg kell állapítania, hogy szolgáltatások cseréjére került-e sor, és ha igen, mely szabályokat kell alkalmazni a két szolgáltatásnyújtás adóalapjának meghatározása során. Ha azonban nem cseréről van szó, a kérdést előterjesztő bíróság felveti a kérdést, hogy a Serebryannay vek által nyújtott szolgáltatások adókötelesek-e, és ebben az esetben mikor következik be az adóztatandó tényállás az említett szolgáltatások tekintetében, és hogyan kell meghatározni azok adóalapját.
- 33 A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy az adóhatóság tévesen minősítette bérbeadásnak azt, hogy a szóban forgó lakásokat a tulajdonosok a Serebryannay vek rendelkezésére bocsátották. A bérbeadás ellenérték fejében teljesített ügylet, amely e bíróság szerint nem jött létre az alapügyben, mivel a szóban forgó szerződések kifejezetten előírják, hogy bérleti díjat nem kell fizetni. Ezért e

bíróság úgy véli, hogy olyan ingyenes ügyletről van szó, amelynek tárgya haszonkölcsön. E bíróság szerint a felek akaratával ellentétes lenne az, ha a Serebryannay vek által nyújtott szolgáltatásokat a bérleti díj fizetésével vennék egy tekintet alá.

34 A kérdést előterjesztő bíróság, mivel úgy ítéli meg, hogy a Serebryannay befektetett immateriális vagyoni eszközt szerzett azon költségek ellenében, amelyeket a szóban forgó lakások kivitelezésére fordított, azt a kérdést veti fel, hogy tekinthető-e ezen eszköz megszerzése a kivitelezési szolgáltatások ellenértékének. Igenlő válasz esetén, e bíróság megítélése szerint olyan, ellenérték fejében teljesített ügyletről volt szó, amely esetében az adóztatandó tényállás időpontjának és az adóalapnak a héajogi meghatározása nem okoz nehézséget. Nemleges válasz esetén e bíróság úgy véli, hogy ingyenes szolgáltatásnyújtásról van szó, amely a jelen ügy körülményei között nem tekinthető ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnak, mert e szolgáltatást a Serebryannay vek gazdasági tevékenysége keretében végezték. A kérdést előterjesztő bíróságban ugyanakkor kétség merült fel azzal kapcsolatban, hogy összeegyeztethetők-e a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjával, valamint 26., 62. és 63. cikkével azok a nemzeti rendelkezések, amelyek különösen az adóztathatóságra, az adóalapra és az adóztatandó tényállás bekövetkezésének időpontjára vonatkoznak az ilyen ingyenesen teljesített szolgáltatások esetében.

35 Ilyen körülmények között az Administrativen sad – Varna akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Értelmezhető-e úgy a [héairányelv] 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja, hogy valamely befektetett immateriális eszköznek egy bérelt vagy használatba adott vagyontárgy felszerelési költségeinek átvállalása ellenében történő megszerzése akkor is a felszerelési szolgáltatás ellenértékét képezi, ha a vagyontárgy tulajdonosa a szerződés alapján nem köteles díjat fizetni?
- 2) Ellentétes-e a [héairányelv] 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjával és 26. cikkével az olyan nemzeti rendelkezés, amely szerint az ingyenesen végzett, bérelt vagy használatba adott vagyontárgy felszerelésére irányuló szolgáltatásnyújtás minden esetben adóztatandó ügyletnek tekintendő? Az alapügy körülményei között jelentőséggel bír-e az e kérdésre adandó válasz szempontjából, hogy
 - az ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtást teljesítő személy gyakorolta a felszerelési munkák elvégzéséhez felhasznált termékek és szolgáltatások után fizetendő hea levonásához való jogát, amelyet még meg sem tagadtak tőle jogerőssé vált adóellenőrzési határozattal;
 - a társaság az adóellenőrzés időpontjában még nem kezdett az ingatlanokkal adóköteles tevékenység folytatásába, a szerződések mindazonáltal még hatályban vannak?
- 3) Ellentétes-e a [héairányelv] 62. és 63. cikkével az olyan nemzeti rendelkezés, amely szerint az adóztatandó tényállás az ügylet esetében nem a szolgáltatásnyújtás teljesítésének (a konkrét esetben a felszerelési munkák elvégzésének) időpontjában, hanem a vagyontárgynak a szerződés megszűnésekor vagy a használat megszüntetésekor felszerelt állapotban történő tényleges visszaadásának időpontjában valósul meg?
- 4) Az első és a második kérdésre adandó nemleges válasz esetén: a [héairányelv] VII. címének mely rendelkezése alapján állapítandó meg a hea alapja, ha az ingyenes ügylet nem tartozik az irányelv 26. cikkének hatálya alá?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

- 36 A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját akként kell-e értelmezni, hogy valamely lakás kulcsrakész kivitelezésére és berendezésére vonatkozó szolgáltatások nyújtását ingyenesen nyújtott szolgáltatásoknak kell tekinteni, ha az említett lakás tulajdonosával kötött szerződésben e szolgáltatások nyújtója egyrészt kötelezettséget vállal arra, hogy e szolgáltatásokat saját költségén teljesíti, másrészt pedig jogosulttá válik arra, hogy az említett lakás felett a gazdasági tevékenysége keretében való használata céljából e szerződés időtartama alatt rendelkezzen, anélkül hogy bérleti díjat kellene fizetnie, miközben a tulajdonos az említett szerződés lejártával a felszerelt lakást kapja vissza.
- 37 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy az ügylet ellenérték fejében teljesített ügyletként való minősítésének a lehetősége kizárólag a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását feltételezi (lásd a C-412/03. sz. Hotel Scandic Gåsabäck ügyben 2005. január 20-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-743. o.] 22. pontját és a C-285/10. sz. Campsa Estaciones de Servicio ügyben 2011. június 9-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-5059. o.] 25. pontját). Az ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd különösen a C-37/08. sz. RCI Europe ügyben 2009. szeptember 3-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-7533. o.] 24. pontját és a C-520/10. sz. Lebara-ügyben 2012. május 3-án hozott ítélet 27. pontját).
- 38 Másodszor, valamely termékértékesítés ellenértéke állhat szolgáltatásnyújtásból, és a héairányelv 73. cikke szerint képezheti annak adóalapját, feltéve azonban, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás között, és hogy az utóbbi értéke készpénzben kifejezhető (lásd a C-380/99. sz. Bertelsmann-ügyben 2001. július 3-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-5163. o.] 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Ugyanez vonatkozik arra az esetre, amikor szolgáltatást nyújtanak valamely más szolgáltatásnyújtás ellenében, amennyiben teljesülnek ugyanezek a feltételek.
- 39 Harmadszor, azon csereügyletek, amelyekben az ellenérték *per definitionem* természetben kerül megfizetésre, és azon ügyletek, amelyekben az ellenérték készpénzben kerül megfizetésre, gazdasági és kereskedelmi szempontból két azonos helyzetet jelentenek (lásd ebben az értelemben a C-330/95. sz. Goldsmiths-ügyben 1997. július 3-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-3801. o.] 23–25. pontját, valamint a C-549/11. sz. Orfey-ügyben 2012. december 19-én hozott ítélet 35. pontját).
- 40 Ebből következik, hogy ha valamely lakás tulajdonosával kötött szerződés alapján az e lakás kulcsrakész kivitelezésére és berendezésére vonatkozó szolgáltatások nyújtója egyrészt kötelezettséget vállal arra, hogy e szolgáltatásokat saját költségén teljesíti, másrészt pedig jogosulttá válik arra, hogy az említett lakás felett a gazdasági tevékenysége keretében való használata céljából e szerződés időtartama alatt rendelkezzen, anélkül hogy bérleti díjat kellene fizetnie, miközben a tulajdonos az említett szerződés lejártával a felszerelt lakást kapja vissza, e kivitelezési és berendezési szolgáltatások nyújtása a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtások körébe tartozik. Ilyenkor ugyanis közvetlen kapcsolat áll fenn az említett szolgáltatásnyújtás és azon ellenérték között, amelyet a szolgáltatásnyújtó a szolgáltatás fejében ténylegesen kapott, vagyis azon jogosultság között, hogy ugyanezen szerződés időtartama alatt gazdasági tevékenysége céljára rendelkezzen a szóban forgó lakás felett.

- 41 Nem változtat ezen az a körülmény sem, hogy a szóban forgó szolgáltatásnyújtás előnyeiben a lakás tulajdonosa csak a szerződés lejártával részesül, mivel e szinalagmatikus szerződésben részes felek már e szerződés megkötésekor egymással szemben kölcsönös szolgáltatások nyújtására vállalnak kötelezettséget (lásd analógia útján a C-174/00. sz. Kennemer Golf ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-3293. o.] 40. pontját és a fent hivatkozott RCI Europe ügyben hozott ítélet 31. és 33. pontját).
- 42 A fentiek alapján az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját akként kell értelmezni, hogy valamely lakás kulcsrakész kivitelezésére és berendezésére vonatkozó szolgáltatások nyújtását ellenérték fejében teljesített szolgáltatásoknak kell tekinteni, ha az említett lakás tulajdonosával kötött szerződésben e szolgáltatások nyújtója egyrészt kötelezettséget vállal arra, hogy e szolgáltatásokat saját költségén teljesíti, másrészt pedig jogosulttá válik arra, hogy az említett lakás felett a gazdasági tevékenysége keretében való használata céljából e szerződés időtartama alatt rendelkezzen, anélkül hogy bérleti díjat kellene fizetnie, miközben a tulajdonos az említett szerződés lejártával a felszerelt lakást kapja vissza.

A második, harmadik és negyedik kérdésről

- 43 A második, harmadik és negyedik kérdés szövegéből kitűnik, hogy csak arra az esetre tették fel őket, ha az első kérdésre adott válaszból az következne, hogy az olyan szolgáltatásnyújtás, mint amelyet az első kérdésben megfogalmaztak, nem tartozik a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtások körébe.
- 44 A fentiek alapján nem szükséges megválaszolni a második, harmadik és negyedik kérdést.

A költségekről

- 45 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 hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját akként kell értelmezni, hogy valamely lakás kulcsrakész kivitelezésére és berendezésére vonatkozó szolgáltatások nyújtását ellenérték fejében teljesített szolgáltatásoknak kell tekinteni, ha az említett lakás tulajdonosával kötött szerződésben e szolgáltatások nyújtója egyrészt kötelezettséget vállal arra, hogy e szolgáltatásokat saját költségén teljesíti, másrészt pedig jogosulttá válik arra, hogy az említett lakás felett a gazdasági tevékenysége keretében való használata céljából e szerződés időtartama alatt rendelkezzen, anélkül hogy bérleti díjat kellene fizetnie, miközben a tulajdonos az említett szerződés lejártával a felszerelt lakást kapja vissza.

Aláírások