

VERICA TRSTENJAK  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. december 9.<sup>1</sup>

**I – Bevezetés**

1. Az EK 234. cikk szerinti előzetes döntéshozatal iránti kérelmével a Krajský soud (regionális bíróság) v Ústí nad Labem (a továbbiakban: a kérdést előterjesztő bíróság) két kérdést terjeszt az Európai Közösségek Bíróság elé a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (hatodik irányelv)<sup>2</sup> 6. cikkének és 13. cikke B. része b) pontjának értelmezésével kapcsolatban.

2. E kérelem az RLRE Tellmer Property sro társaság (a továbbiakban: felperes) és a nemzeti adóhivatal (Finanční ředitelství, a továbbiakban: alperes) közötti jogvita keretében került előterjesztésre, amelynek tárgya a lakás-bérbeadás hozzáadottértékadó-mentességének terjedelme. Az alapeljárás felei közti vita arra vonatkozik, hogy a bérház közös használatú helyiségeinek a bérlettel összefüggő takarítása gazdasági tevékenységnek tekintendő-e, amely után hozzáadottértékadót kell fizetni.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

**II – Jogi háttér**

*A – A közösségi jog*

3. A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtások alapvetően a hozzáadottérték-adó alá tartoznak.

4. A hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése a következőket határozza meg:

„(1) »Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.

Ez a tevékenység többek között lehet [...]

– immateriális javak átengedése függetlenül attól, hogy ezt a jogcímet létesítő okiratba foglalták-e, vagy sem, b) az ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbeadása] és bérbeadása, kivéve a következőket:

– kötelezettségvállalás valamely cselekménytől való tartózkodásra vagy valamely helyzet, állapot [helyesen: valamely cselekmény vagy állapot] túrására, 1. a tagállamok törvényi fogalom meghatározásainak megfelelő szálláshelyadasi szolgáltatás a szállodaiparban vagy a hasonló kereskedelmi ágazatokban, beleértve a nyári táborhelyeket vagy a kempingeket;

– szolgáltatásnyújtás, amelyet hatóság által vagy annak nevében történt rendelkezés vagy jogszabályi rendelkezés értelmében tettek.” 2. járművek parkolására szolgáló helyek bérbeadása;

5. A lakásbérbeadás hozzáadottérték-adó alóli mentességét a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja a következőképpen szabályozza: 3. tartósan beépített berendezések és gépek bérlete;

4. széfügyletek.

„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:

A tagállamok e mentesség alkalmazásának körét illetően további kivételeket írhatnak elő.”

## B – A nemzeti jog

helyiségek – külön kiszámlázott – takarításáért, amelyet saját gondnokai útján végez.

6. A hozzáadottérték-adót a Cseh Köztársaságban az Európai Unióhoz való csatlakozás óta a hozzáadottérték-adóról szóló 2004. évi 235. törvény szabályozza. E törvény 56. §-ának (4) bekezdése, amely a „Telkek, épületek, lakások és nem lakáscélú helyiségek átruházása és bérbeadása, egyéb berendezések bérbeadása” címet viseli, az ingatlan-bérbeadás hozzáadottértékadó-mentességét a következőképpen szabályozza:

„A telkek, épületek, lakások és nem lakáscélú helyiségek bérbeadása mentes az adó alól. A mentesség nem alkalmazható épületek rövid tartamú bérbeadására, járművek parkolására szolgáló helyek bérbeadására, széfek, tartósan beépített berendezések és gépek bérbeadására. Az épületek rövid tartamú bérbeadása kiterjed a következők bérbeadására is: belső mozdítható felszerelések, adott esetben elektromos áram, fűtés, hűtés, gáz vagy villany szolgáltatásával, folyamatosan 48 órát meg nem haladó időtartamra.”

### III – A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7. A felperes, bérlakásokból álló ház tulajdonosa. A rendes bérfizetés mellett a bérlőktől ellenszolgáltatást kap a közös használatú

8. Miután a nemzeti adóhatóságok a hozzáadottérték-adó túl alacsony meghatározását állapították meg, úgy határoztak, hogy a felperest terhelő hozzáadottérték-adót 2006. év május hónapjára további 155 911 CZK-val megnövelik a takarítási tevékenységgel összefüggő juttatás alapján. Miután az Ústí nad Labem adóigazgatóság 2007. február 5-én helybenhagyta a Litvínov adóhivatal 2006. szeptember 20-i döntését, a felperes keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

9. A felperes szerint ez a gazdasági tevékenység mentes a hozzáadottérték-adó alól. Azon az állásponton van, hogy a bérbeadás és a bérbe adott lakás használatával összefüggő szolgáltatások oszthatatlan szolgáltatásokat képeznek. Ezzel összefüggésben a közösségi jogra, különösen pedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatára utal, amelyből az következik, hogy az oszthatatlan szolgáltatások egységes – jelen esetben tehát a hozzáadottérték-adó alól mentes bérbeadásra vonatkozó – hozzáadottértékadó-szabályozás alá tartoznak.

10. A kérdést előterjesztő bíróságnak kételyei merültek fel a vonatkozó jogszabályok értel-

mezése során, amely kételyek nemcsak a cseh jogot, hanem a közösségi jogot is érintik. Ezért az eljárás felfüggesztéséről határozott, és a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

#### IV – A Bíróság előtti eljárás

- 1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszerről: egységes adóalap-megállapításról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 6. cikkének (Szolgáltatásnyújtás) és 13. cikkének (Adómentességek belföldön) rendelkezései értelmezhetők-e úgy, hogy a lakás (illetve esetlegesen a nem lakáscélú helyiségek) bérbeadása és ahhoz kapcsolódóan a közös használatú helyiségek takarítása független, kölcsönösen megosztható adóköteles ügyleteknek tekinthetők?

11. A 2007. december 18-i előzetes döntéshozatalra utaló végzés 2007. december 24-én érkezett meg a Bíróság hivatalához.

12. Írásbeli észrevételeket az alapeljárás alperese, a Cseh Köztársaság és a Görög Köztársaság kormányai, valamint az Európai Közösségek Bizottsága nyújtottak be a Bíróság alperesének 23. cikkében előírt határidőn belül.

13. A 2008. november 6-i szóbeli tárgyaláson az alapeljárás alperesének, a Cseh Köztársaság és a Görög Köztársaság kormányainak, valamint a Bizottság perbeli meghatalmazottjai jelentek meg észrevételeik előadása végett.

- 2) Amennyiben a válasz nemleges, adódik a kérdés, hogy az irányelv 13. cikkének rendelkezései – különösen annak bevezetése, illetve B. részének b) pontja – előírják; kizárják; vagy a tagállamokra utalják annak meghatározását, hogy a hozzáadottérték-adó hatálya kiterjed-e a bérházak közös használatú helyiségeinek takarításáért fizetett összegekre?

#### V – A felek főbb érvei

14. Az alapeljárás *felperese* a szóbeli tárgyalás keretében kifejtette a takarítási szolgáltatások elszámolásának jelenlegi Cseh Köztársaságbeli gyakorlatát. Emellett azt a véleményt képviselte, hogy a helyiségek bérbeadása és a közös használatú helyiségek takarítása együttes szolgáltatást képeznek, amely nem

tartozik a hozzáadottérték-adó alá. Továbbá utalt az „ingatlanok bérbeadása” fogalmának Bíróság általi egységes értelmezése szükségességére, a tagállamok eltérő értelmezéseinek elkerülése érdekében.

15. Az alapeljárás *alperese* a bérleti jog cseh polgári törvénykönyvbeli szabályozására utalva kifejti, hogy a bérleti szerződés tárgyát képező lakás olyan helyiségekből tevődik össze, amelyek technikai és funkcionális tulajdonságaiknál, valamint kialakításuknál fogva a lakhatás minden követelményét teljesítik. Előadja, hogy a közös használatú helyiségeket jogi és gyakorlati szempontból nem lehet lakás céljára bérbe adni. Ezen okból az alperes javasolja az első kérdés igenlő megválaszolását.

16. A második kérdéssel összefüggésben az alperes kétli a hatodik irányelv értelmezésének szükségességét a jelen ügy keretében, mivel a közösségi joggal összhangban kibocsátott nemzeti jogszabály egyértelmű választ ad arra, mégpedig azt, hogy az ingatlanok bérbeadása mentes a hozzáadottérték-adó alól, ez azonban nem vonatkozik olyan szolgáltatásokra, amelyeket független szolgáltatásként nyújtanak, még ha összefüggést mutatnak is az adómentes szolgáltatással.

17. A *cseh kormány* azon a véleményen van, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérdéseit

úgy kell érteni, hogy annak megítélését kéri a Bíróságtól, hogy egy olyan helyzetben, amikor a bérbeadó a bérlőnek a tulajdonképeni bérlet mellett más szolgáltatást is nyújt a bérház közös használatú helyiségeinek takarítása formájában, akkor a kérdéses takarítási szolgáltatás és a bérlet együtt komplex szolgáltatást képez-e, és ez a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában előírt adómentesség alá tartozik-e.

18. A cseh kormány emlékeztet továbbá az együttes szolgáltatás fogalmának fő céljára is, amely a hozzáadottértékadó-rendszer szükségtelen sérelmének megelőzésében áll, ami egy gazdaságilag egységes szolgáltatás mesterséges felosztásának eredményeként állna elő. Ezt a célt nem vennénk figyelembe, ha az alapügyben ilyen együttes szolgáltatásból indulnánk ki.

19. A cseh kormány ezért javasolja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket úgy megválaszolni, hogy a nemzeti bíróság feladata annak megítélése, hogy valamely szolgáltatás, amely takarítási szolgáltatások nyújtásából áll, és egy szolgáltatás, amely lakások bérbeadásából áll, összességében teljesítik-e az együttes szolgáltatás követelmé-

nyeit a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében. Ettől függetlenül – a konkrét körülményekre tekintettel – azon a véleményen van, hogy ezt az alapügyben csak nemlegesen lehet megválaszolni.

20. Amennyiben a Bíróság mégis más eredményre jut, a cseh kormánynak az a véleménye, hogy az együttes szolgáltatás fogalmának az alapügyre való alkalmazása ellentétben áll az adósemlegesség és a hatodik irányelvben foglalt, eltérést engedő rendelkezések megszorító értelmezésének elvével.

21. A *Bizottság* egyrészt előadja, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt mentesítések a közösségi jog autonóm fogalmai, amelyeket önállóan kell értelmezni. Mivel ezeknek a mentességeknek emellett kivételi jellegük is van, azokat megszorítóan kell értelmezni. A *Bizottság* azt kérdezi továbbá a *Faalborg-Gelting Linien* ügyben hozott ítéletre<sup>3</sup> tekintettel, hogy a bérház közös használatú helyiségeinek takarítása nem

tekinthető-e mellékszolgáltatásnak a bérbeadás főszolgáltatásával szemben.

22. Ennek megfelelően a *Bizottság* javasolja a Bíróságnak a kérdéseket úgy megválaszolni, hogy bár a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja szerinti, a lakások bérbeadására vonatkozó hozzáadottértékadó-mentesség kizárólag a bérbeadás gazdasági tevékenységére alkalmazandó, mindazonáltal a közös használatú helyiségek takarításából álló szolgáltatás a fent nevezett mentesség alá eshet, amennyiben mellékszolgáltatásként a bérleti szerződés része. A nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy a közös használatú helyiségek takarítása a bérleti szerződés része-e, amelynek során adott esetben mind a bérleti szerződés szövegét, mind a kialakult gyakorlatot meg kell ítélnie.

23. A *görög kormány* elutasítja a hatodik irányelv 13. cikk B. része b) pontjának kiterjesztő értelmezését. Véleménye szerint a felperes jogi álláspontjának előnyben részesítése azzal a következménnyel járna, hogy minden ráfordítás, amelynek célja a bérlemény használati feltételeinek javítása, a fent hivatkozott rendelkezés hatálya alá tartozna. Ezért a görög kormány javasolja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket úgy megválaszolni, hogy egy lakás vagy nem lakáscélú helyiség bérbeadását a közös hasz-

3 – A C-231/94. sz. *Faalborg-Gelting Linien* ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-2395. o.).

nálátú helyiségek takarításától eltérő szolgáltatásnak kell tekinteni. Két különböző szolgáltatásról van szó, ahol is az egyik – a bérbeadás – mentes a hozzáadottérték-adó alól, míg a másik – a közös használatú helyiségek takarítása – a hozzáadottérték-adó alá tartozik.

## VI – Jogi értékelés

### A – Bevezető megjegyzések

24. Az Európai Unió tíz új tagállammal való 2004. május 1-jei és további két tagállammal való 2007. január 1-jei bővítése az integrációs rendszer messzemenő geopolitikai következményekkel járó fontos eseménye. A tagállami státusz és az azzal járó jogok elnyerése mellett a bővítések mindenesetre a közösségi vívmányok („*acquis communautaire*”) – beleértve a hozzáadottérték-adóra vonatkozó szabályok – nemzeti jogrendbe való átültetésének kötelezettségét is magukkal hozták az új tagállamok számára.<sup>4</sup> Az Európai Unióhoz való csatlakozás így egyidejűleg a közös hozzáadottértékadó-rendszerhez való csatlakozást is jelentette, azaz az ügyletek megadóztatásának harmonizált rendszeréhez, amely lényegében adó-, valamint gazdaságpolitikai célt követ.

25. Míg az első cél a Közösség saját forrásokkal való pénzügyi ellátottságával van összefüggésben,<sup>5</sup> addig a harmonizáció gazdaságpolitikai célja abban áll, hogy kikapcsolja a különböző hozzáadottértékadó-rendszerektől függő azon tényezőket, amelyek alkalmasak a versenyfeltételek mind nemzeti, mind közösségi szinten való torzítására.<sup>6</sup> Ezen közös hozzáadottértékadó-rendszer hatékonyságának biztosítása

4 – Lásd Albert, J.-L., *L'IVA nella prospettiva dell'ampliamento dell'Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione*, Torino 2007., 53. és azt követő o., aki utal a csatlakozó államok harmonizációs nehézségeire tekintettel a hagyományos nemzeti szabályok sokszínűségére a hozzáadottérték-adó területén, ami szükségessé tette átmeneti szabályok bevezetését a szolgáltatási piac bizonyos szektoraiban.

5 – Terra, B./Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT 2008*, 1. kötet, 3. fejezet, 3.1.1, 87. o., és Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Brüsszel 2001., 194. és azt követő o., a hozzáadottérték-adó területén való további harmonizáció fő okát a tagállamok pénzügyi hozzájárulásainak a Közösségek saját forrásai által történő pótlásáról szóló, 1970. április 21-i tanácsi határozatban látják. Ez a határozat előírta, hogy 1975. januártól a Közösség költségvetését vámk és a mezőgazdasági lefoglalások mellett a hozzáadottérték-adó egy részével kell finanszírozni. A saját forrásokról szóló határozat megállapítja a Közösségek költségvetése finanszírozásának alapvető rendelkezéseit. A legutóbb az Európai Közösségek saját forrásainak rendszeréről szóló, 2007. június 7-i tanácsi határozattal (HL L 163., 17. o.) módosított határozatot rendszerint egyhangúlag fogadják el a Tanácsban és ratifikálják a tagállamok. A 2007. június 7-i határozat 2. cikke (1) bekezdésének b) pontja meghatározza, hogy az Európai Unió költségvetésében a saját forrásokhoz olyan bevételek tartoznak, amelyek az összes tagállamra érvényes egységes kulcsnak a harmonizált hozzáadottérték-adó alapjára való alkalmazásából származnak, amely alapot a közösségi szabályok alapján állapítanak meg. A (7) bekezdésben meghatározottaknak megfelelően az e célból figyelembe vett adóalap egyik tagállam esetében sem haladhatja meg a GNI 50%-át. A saját források rendszerének működéséről lásd „Az Európai Unió finanszírozása” című, 2004. szeptember 6-i bizottsági jelentést, COM(2004) 505 végleges.

6 – Ebben az értelemben Voß, R., „Steuerrecht”, in: Dausen (kiadó), *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*, 2. kötet, J. rész, 184. és 185. pont; Communier, J.-M., i.m. (5. lábjegyzet), 192. o.; Pinheira, G., *A fiscalidade directa na União Europeia*, Coimbra 1998., 22. o., ahol is utóbbi a harmonizáció gazdaságpolitikai célját egyrészt a belső piacnak a nemzeti adórendszerek alkalmazása során fellépő diszkriminációk és piaci torzulások eltörlése általi megvalósulásában, másrészt a nemzetgazdaságok integrációjában látja. Reich, M./König, B., *Europäisches Steuerrecht*, Zürich 2006., 16. o., arra utalnak, hogy az EK 93. cikkben foglalt harmonizációs koncepció alapvetően az árumozgás versenykorlátozó elemeinek megszüntetésére irányul.

érdekében a hozzáadottértékadó-irányelvek egységes átültetésére és értelmezésére van szükség, beleértve a hatodik irányelvben foglalt mentességeket is,<sup>7</sup> amelyek a jelen ügy tárgyát képezik.

## B – Az első kérdésről

1. A „bérbeadás” fogalma a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében

26. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések a 13. cikk B. része b) pontjának az ingatlanok bérbeadására vonatkozó hozzáadottértékadó-mentesség szabályainak értelmezésére irányulnak. Az első kérdés lényegében azt célozza, hogy valamely bérház közös használatú helyiségeinek takarítása a „bérbeadás” fogalma alá tartozik-e, azzal a következménnyel, hogy az összeg, amelyet a bérbeadó a bérlőtől ezen tevékenység elvégzéséért kap, a lakbérhez hasonlóan mentesnek tekintendő a hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettség alól. A második kérdés csak arra az esetre vonatkozik, ha a Bíróság a két szolgáltatás közötti megfelelő fogalmi összefüggést elutasítja, és azon alapelvei kérdésre vonatkozik, hogy egy adókivetési kötelezettség a közösségi jogból vagy a nemzeti jogból vezethető-e le.

27. Azon kérdés megválaszolására, hogy a „bérbeadás” fogalma lefedi-e a közös használatú helyiségek takarítását, először is a hatodik irányelv és különösen annak 13. cikke B. része b) pontjának értelmezését kívánja meg, minek során nemcsak a közösségi bíróságok ítélkezési gyakorlatában szokásos értelmezési módszerekhez, hanem a Közösség hozzáadottértékadó jogszabályaira jellemző értelmezési maximákhoz is folyamodni kell.<sup>8</sup> Egy adóköteles tevékenység pontos besoro-

7 – A Bíróság többször hangsúlyozta a hozzáadottértékadó-mentesség egységes alkalmazásának szükségességét, ennek során utalt a hatodik irányelv (11) preambulumbekzdésére, amelyből következik, hogy „a Közösség saját forrásainak egységes módon történő beszedése érdekében egységes adómentességi lista elkészítésére van szükség”. A Bíróság ebből arra következtetett, hogy a hatodik irányelv 13. cikkének B. részében előírt adómentességeknek – még ha ez a rendelkezés a tagállamok által megállapított kivételi tényállásokra is utal – a közösségi jog önálló fogalmainak kell megfelelniük, hogy így a hozzáadottértékadó kivetésének alapja egységesen a közösségi szabályok szerint legyen megállapítható (lásd a C-326/99. sz. „Goed Wonen”-ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6831. o.] 47. pontját, a C-358/97. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6301. o.] 51. pontját és a C-240/99. sz. Försákringaktiebolaget Skandia ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1951. o.] 23. pontját). Cornia, C. „Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie”, *Rassegna tributaria*, 2005., 2. füzet, 647. o., ugyancsak a hozzáadottértékadó-mentességek egységes alkalmazásának szükségességére utal.

8 – Lásd Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok C-284/03. sz. Temco Europe ügyben 2004. május 4-én ismertetett indítványának (EBHT 2004., I-11237. o.) 1. pontját és Kokott főtanácsnok C-428/02. sz. Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben 2004. október 14-én ismertetett indítványának (EBHT 2005., I-1527. o.) 16. pontját. Haunold, P. *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Bécs 1997., 47. és 49. pont, arra utal, hogy a Bíróság a közösségi jog értelmezésénél minden klasszikus értelmezési módszert (nyelvtani, rendszertani, teleologikus és történeti értelmezés) igénybe vesz. A hozzáadottértékadó-irányelvek Bíróság általi értelmezésének sajátossága abban áll, hogy a kivételeket alapvetően megszorítónak kell értelmezni, mivel az általános fogyasztási adóztatás alóli kivételt jelentenek és ezért versenytorzuláshoz vezethetnek. Ez különösen érvényes a hatodik hozzáadottértékadó-irányelvben előírt adómentességek alkalmazása során, de más hozzáadottértékadó szabályok értelmezése során is, amelyek bizonyos alapelvek alóli kivételeket írnak elő. A szerző véleménye szerint mindenesetre a kivételi rendelkezések alapvetően megszorító értelmezése csak a rendszertani és teleologikus értelmezés egyik alfaja.



lását másfelől minden olyan körülmény együttes értékelése útján kell elvégezni, amelyek között a tevékenység folyt.<sup>9</sup>

28. A hatodik irányelv rendszeréből egyrészt az következik, hogy a hozzáadottérték-adó hatályát nagyon tágan határozza meg, amennyiben a 2. cikkben, amely az adóköteles tevékenységet érinti, a termékimport mellett a belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást is megnevezi, és a 4. cikk (1) bekezdésében adóalanyként azt határozza meg, aki bármely gazdasági tevékenységet önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.<sup>10</sup> A gazdasági tevékenység fogalma a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerint magában foglalja a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét.

9 – A Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 3. lábjegyzetben) 12. pontja, a C-150/99. sz. Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-493. o.) 26. pontja és a C-275/01. sz. Sinclair Collins-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5965. o.) 26. pontja.

10 – Lásd a 235/85. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1987. március 26-án hozott ítélet (EBHT 1987., 1471. o.) 6. pontját; a 348/87. sz., Stichting Uitvoering Financiële Acties kontra Staatssecretaris van Financiën ügyben 1989. június 15-én hozott ítélet (EBHT 1989., 1737. o.) 10. pontját; a C-186/89. sz. van Tiem-ügyben 1990. december 4-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-4363. o.) 17. pontját; a Bizottság kontra Írország ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (hivatkozás a 7. lábjegyzetben) 27. pontját és a C-288/07. sz., Isle of Wight Council és társai ügyben 2008. szeptember 16-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-7203. o.) 28. pontját. A 122/87. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1988. március 15-én ismertetett indítványában (EBHT 1988., 2685. o.) Viliça főtanácsnok utalt a hatodik irányelv tág hatályára. Amint találon bemutatta, a hatodik irányelv 2. és 4. cikke a Közösség hozzáadottérték-adó jogszabályainak felépítését uraló azon általános alapelvet fejezi ki, amely az első és hatodik irányelv preambulumban került lefektetésre. Az első irányelv (5) preambulumbekzdése szerint „a hozzáadottértékadó-rendszer a legmagasabb szintű egyszerűsége és semlegessége valószínű meg, amennyiben az adót a lehető legáltalánosabb módon vetik ki, és amennyiben alkalmazási területe kiterjed a termelés és a forgalmazás, valamint a szolgáltatások nyújtásának minden szakaszára”.

29. Másrészt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 13. cikkében szabályozott adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek a mentességek kivételt jelentenek az irányelv 2. cikkében meghatározott azon fő szabályhoz képest, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott valamennyi termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás hozzáadottértékadó-köteles.<sup>11</sup>

30. Ezen túlmenően, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. cikkében meghatározott adómentességek a közösségi jog önálló fogalmait képezik, és így a közösségi jog szerinti meghatározást igényelnek.<sup>12</sup>

31. Jóllehet a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja nem határozza meg

11 – A Stichting Uitvoering Financiële Acties ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 10. lábjegyzetben) 13. pontja; a C-453/93. sz. Bulthuis-Griffioen-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2341. o.) 19. pontja; a C-2/95. sz. SDC-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-3017. o.) 20. pontja; a C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-4947. o.) 12. pontja; a Bizottság kontra Írország ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 7. lábjegyzetben) 52. pontja; a Stockholm Lindöpark ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 9. lábjegyzetben) 25. pontja; a „Goed Wonen”-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 7. lábjegyzetben) 46. pontja és a C-280/04. sz. Jyske Finans ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10683. o.) 21. pontja.

12 – A Stichting Uitvoering Financiële Acties ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 10. lábjegyzetben) 11. pontja; a Bulthuis-Griffioen-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 11. lábjegyzetben) 18. pontja; az SDC-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 11. lábjegyzetben) 21. pontja; a Bizottság kontra Írország ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 7. lábjegyzetben) 51. pontja; a C-315/00. sz. Maierhofer-ügyben 2003. január 16-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-563. o.) 25. pontja; a Sinclair Collins-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 9. lábjegyzetben) 22. pontja; a C-284/03. sz. Temco Europe ügyben 2004. november 18-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-11237. o.) 16. pontja és a C-428/02. sz. Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-1527. o.) 27. pontja.

az „ingatlanok bérbeadása” fogalmát, és nem is utal annak a tagállami jogszabályokban található definíciójára.<sup>13</sup> Számos ítéletében a Bíróság – az összefüggésekre figyelemmel és az irányelv célja és rendszere alapján<sup>14</sup> – akként határozta meg ezt a fogalmat, hogy „a bérbeadó meghatározott időszakokra és díjazás ellenében átruházza a bérlő részére valamely ingatlan birtokbavételének jogát, és minden más személyt kizár e jog gyakorlásából”<sup>15</sup>. Ugyanakkor a Bíróság azt is hangsúlyozta, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában a „lízíngie és bérbeadása” kifejezést tágabban kell érteni, mint az egyes jogok megfelelő fogalmait.<sup>16</sup>

nézve és a fenti értelmezési maximákat alapul véve – nem felelnek meg a „bérbeadás” fenti meghatározásának a hatodik irányelv 13. cikk B. részének b) pontja értelmében. A közös használatú helyiségek takarításának ellenérték fejében végzett tevékenysége egyértelműen túlmegy a helyiségek használati célra történő pusztá visszterhes átengedésén. Ugyanis aktív tevékenységet implikál, jelen esetben magát a bérbeadóét, amely alapvetően különbözik az ingatlanok bérbeadásának a Bíróság által a „Goed Wonen”-ügyben<sup>17</sup> és a Temco Europe ügyben<sup>18</sup> hozott ítéletekben „passzív-ként” besorolt tevékenységétől.

## 32. A takarítási szolgáltatások, amelyeket a felperes nyújt a bérlőnek, – szigorúan

- 13 – A C-326/99. sz. „Goed Wonen”-ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-6831. o.) 44. pontja és a C-275/01.-sz. Sinclair Collins-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5965. o.) 24. pontja.
- 14 – Lásd ebben az értelemben a C-284/03. sz. Temco Europe ügyben 2004. november 18-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-11237. o.) 18. pontját és a C-428/02. sz. Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-1527. o.) 28. pontját.
- 15 – A Bizottság kontra Írország ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 7. lábjegyzetben) 52–57. pontja; a C-409/98. sz. Mirror Group ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-7175. o.) 31. pontja; a „Goed Wonen”-ügyben hozott ítélet (hivatkozás fent a 7. lábjegyzetben) 55. pontja; a C-108/99. sz. Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-7257. o.) 21. pontja és a Temco Europe ügyben 2004. május 4-én ismertetett indítványának 20. és 21. pontjában a Bíróságnak az ingatlanok hozzáadott-értékadó-mentes bérbeadására vonatkozó ítélkezési gyakorlatát a következőképpen foglalta össze: „(1) az ingatlan tulajdonosa által más részére, (2) harmadik személyek kizárásával, (3) az ingatlan használatának vagy élvezetének átengedése, (4) meghatározott időre, (5) ellenérték fejében. Annak eldöntése érdekében, hogy egy adott megállapodás megfelel-e a fenti meghatározásnak, figyelembe kell venni az ügylet összes elemét és a körülményeket a tényleges tartalom feltárása érdekében, függetlenül attól, hogy maguk a felek hogyan minősítették azt”.
- 16 – Ezen okból állapította meg a Bíróság a „Goed Wonen-ügyben” hozott ítélet (hivatkozás a 7. lábjegyzetben) 59. pontjában, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontját és C. részének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabályi rendelkezés, amely a hozzáadottértékadó-mentesség alkalmazása során megengedi, hogy egy olyan dologi jog – kikötött időre és díjazás ellenében való – alapítása, amely jogosultját egy ingatlan használatára jogosítja fel (az alapeljárásban használatvezető volt szó), azonos az ingatlanok lízíngejével vagy bérbeadásával.

## 2. Összefüggő szolgáltatások az ítélkezési gyakorlat értelmében

33. Ettől függetlenül a közösségi jog szemszögéből alapvetően elképzelhető lenne az ilyen takarítási szolgáltatások „bérbeadás-ként” való besorolása a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében, feltéve hogy csak egy mellékszolgáltatásról

- 17 – Lásd a „Goed Wonen”-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 7. lábjegyzetben) 52. pontját, amelyben a Bíróság kifejtette, hogy jöllehet az ingatlanok bérbeadása alapvetően a gazdasági tevékenység fogalma alá tartozik a hatodik irányelv 4. cikke értelmében, rendszerint viszonylag passzív tevékenységet jelent, amely nem vezet szignifikáns értékkeremtéshez.
- 18 – Lásd a Temco Europe ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 14. lábjegyzetben) 27. pontját. Jacobs főtanácsnok a C-346/95. sz. Blasi-ügyben 1997. szeptember 25-én ismertetett indítványának (EBHT 1998., I-481. o.) 15. pontjában az ingatlanok bérbeadását ugyancsak „relatív passzív tevékenység”-ként jelölté meg.

van szó egy több szolgáltatásból álló együttes szolgáltatáson belül, úgyhogy a két tevékenység által megcélzott ügyleteket egységes ügyletnek kellene tekinteni.

34. Amint a Bíróság ismét kijelentette, a kérdés, hogy egy több szolgáltatásból álló ügyletet egységes ügyletnek vagy több saját és önálló egyedi szolgáltatásnak kell-e tekinteni, amelyeket külön kell megítélni, a hozzáadottérték-adó tekintetében különös jelentőséggel bír az alkalmazandó adókulcs, illetve a hatodik irányelvben az adómentességre meghatározott rendelkezések szempontjából.<sup>19</sup>

35. A hatodik irányelv nem tartalmaz külön rendelkezést arról, hogy milyen feltételek mellett kell több összefüggő szolgáltatást együttes szolgáltatásként kezelni. Az irányadó megítélési kritériumok sokkal inkább közvetlenül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következnek.

19 – A C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-973. o.) 27. pontja, a C-41/04. sz., Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-9433. o.) 18. pontja és a C-425/06. sz. Part Service ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-897. o.) 49. pontja.

36. Az összetett szolgáltatás lényegének vizsgálata során két cél áll egymással szemben. Egyrészt a különböző egyedi szolgáltatásokat a jellegüknek megfelelően eltérően kell megítélni. Másrészt a hozzáadottértékadórendszer működését nem szabad azáltal veszélyeztetni, hogy gazdaságilag egységes szolgáltatások mesterségesen felosztásra kerülnek.<sup>20</sup> Egy együttes szolgáltatás túl erős felosztása elkülönülten minősítendő egyedi szolgáltatásokra ugyanis bonyolulttá teszi a hozzáadottértékadó-jogszabályok alkalmazását.<sup>21</sup> A vizsgálat során minden esetben objektív mértékkel kell mérni. A szolgáltatás nyújtójának és/vagy igénybevevőjének szubjektív nézőpontja nem lényeges.

37. A hatodik irányelv 2. cikkéből az következik, hogy általában valamennyi ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni,<sup>22</sup> egyes esetekben azonban több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyek külön-külön nyújthatóak, és ennek megfelelően

20 – Lásd a CPP-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 19. lábjegyzetben) 29. pontját.

21 – A gyakorlati alkalmazhatóság szempontja lényeges szerepet játszik azon kérdés megítélése során, hogy az adott ügyben együttes szolgáltatásról vagy két önálló szolgáltatásról van-e szó. Ahogy Kokott főtanácsnok a Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben 2005. május 12-én ismertetett indítványának (hivatkozás a 19. lábjegyzetben) 23. lábjegyzetében találozva bemutatja, némely főtanácsnoki indítványból az a törekvés tűnik ki, hogy ilyen helyzetben a gyakorlati alkalmazhatóságot előnyben részesítik a pontossággal szemben. Lásd Cosmas főtanácsnoknak a C-231/94. sz., Faaborg-Gelting Linien ügyben 1996. február 1-jén ismertetett indítványának a 14. pontját, Fenelly főtanácsnoknak a C-327/94. sz. Dudda-ügyben 1996. április 25-én ismertetett indítványának (EBHT 1996., I-4595. o.) 35. pontját és Fenelly főtanácsnoknak a CPP-ügyben 1998. június 11-én ismertetett indítványának (hivatkozás a 19. lábjegyzetben) 47. és azt követő pontjait.

22 – A 19. lábjegyzetben hivatkozott CPP-ügyben hozott ítélet 29. pontja, a Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 20. pontja és a Part Service ügyben hozott ítélet 50. pontja.

egymástól függetlenül lehetnek adókötelesek vagy adómentesek, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek.<sup>23</sup>

38. Ez az eset áll fenn például akkor, ha akár csak egyszerűen objektív vizsgálat során megállapítást nyer, hogy egy vagy több szolgáltatás egyetlen főszolgáltatást alkot, és a többi szolgáltatás egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képez.<sup>24</sup> A szolgáltatást különösen akkor kell a főszolgáltatáshoz kapcsolódó, járulékos szolgáltatásnak tekinteni, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a gazdasági szereplő főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni.<sup>25</sup> Szintén egységet képező ügyletnek tekinthető, amikor az adóalany két vagy több, az átlagos fogyasztó részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne.<sup>26</sup>

39. Az alapeljárás alapjául szolgáló tényállást és jogi helyzetet szemlélve véleményem szerint kevés szólni a vitatott szolgáltatás mellékszolgáltatásként való besorolása mellett.

40. Ugyan a közös használatú helyiségek takarítása valóban a bérlemény normális használatának lényeges feltétele. Mindamellett ez a tevékenység, ahogy a görög kormány és az alperes joggal előadja, nem a kifejezetten lakáscélra átadott helyiségeket érinti, amelyek a bérleti szerződés tényleges tárgyai, hanem csupán a mindenki számára hozzáférhető, lakás céljára nem alkalmas közös használatú helyiségeket egy bérházon belül. Ugyanez érvényes a helyiségek egyéb célú bérbeadására – például az irodahelyiségekre –, amely az irodai tevékenységet csak az erre meghatározott falakon belül engedi meg. Ennyiben a vitatott szolgáltatás mind térbeli, mind célbeli elhatárolása megállapítható.

23 – A Part Service ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 19. lábjegyzetben) 51. pontja.

24 – Lásd ebben az értelemben a CPP-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 19. lábjegyzetben) 30. pontját; a C-34/99. sz. Primback-ügyben 2001. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-3833. o.) 45. pontját; a Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 19. lábjegyzetben) 21. pontját és a Part Service ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 19. lábjegyzetben) 52. pontját.

25 – Lásd a 19. lábjegyzetben hivatkozott CPP-ügyben hozott ítélet 29. pontját és a 19. lábjegyzetben hivatkozott Part Service ügyben hozott ítélet 52. pontját.

26 – A 19. lábjegyzetben idézett Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 22. pontja és a Part Service ügyben hozott ítélet 53. pontja.

41. Ettől eltekintve nem áll fenn egy egységes, oszthatatlan gazdasági szolgáltatás felosztása, ha különbséget teszünk a lakások bérbeadásának gazdasági tevékenysége és a közös használatú helyiségek takarításának tevékenysége között. A két tevékenység nem kapcsolódik

össze olyan szorosan, hogy az elhatárolásuk ésszerűtlennek tűnne, főképp, hogy rendszerint a szerződő felek szerződési szabadságára van bízva, hogy kinek kell átvenni ezt a feladatot a konkrét esetben. Ahogy a cseh kormány a Cseh Köztársaságbeli mai gyakorlatra utalva bemutatja,<sup>27</sup> a közös használatú helyiségek takarítása elvileg három különböző módon szabályozható: (1) a bérlők maguk veszik át ezt a feladatot; (2) a takarítási szolgáltatásokat egy harmadik személy látja el, aki aztán azt kiszámlázza a bérlőknek; (3) a közös használatú helyiségek takarítását a bérbeadó biztosítja, akár saját alkalmazottai (pl. gondnok) révén, akár egy külön ezzel megbízott takarítóvállalat által. A lehetséges variációk sokaságából egyértelmű, hogy sem a használat joga, sem a lakások rendeltetészerű használatának tényleges lehetősége nincs komolyan veszélyeztetve, ha a takarítási szolgáltatásokat kivételesen nem a bérbeadó látja el.

### 3. A hozzáadottérték-adó megkülönböztetésmentességéről

42. A lehetséges variációk ezen sokasága az adó megkülönböztetésmentessége és a hatodik irányelv rendelkezéseinek koherens alkalmazása szempontjából is releváns. Ezzel összefüggésben emlékeztetek arra, hogy az adó megkülönböztetésmentességének

figyelembevétele a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint többek között a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában előírt mentességek alkalmazása során is lényeges szerepet játszik.<sup>28</sup>

43. Az adó megkülönböztetésmentességének elve, amely az első irányelv<sup>29</sup> 2. cikkében jutott kifejezésre, és egyébként – amint a hatodik irányelv negyedik és ötödik preambulumbel-

28 – Lásd a „Goed Wonen”-ügyben hozott ítélet (hivatkozás fent a 7. lábjegyzetben) 56. pontját, amelyben a Bíróság döntését, miszerint a haszonélvezetthez hasonló jog biztosítása a hatodik irányelv 13. cikk B. része b) pontjának és C. része a) pontjának alkalmazása keretében azonos a lízinggel és bérbeadással, a „hozzáadottérték-adó megkülönböztetésmentességének figyelembevételével” és a „hatodik irányelv rendelkezéseinek koherens alkalmazásával, különösen az előírt mentességek korrekt, egyszerű és egységes alkalmazásával” indokolta. Lásd a C-283/95. sz. Fischer-ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-3369. o.) 28. pontját is. Comia, C., idézett mű (7. lábjegyzet), 647. o. azon a véleményen van, hogy a közösségi jog hozzáadottértékadó-mentességek keretében való egységes alkalmazása az adó megkülönböztetésmentességének a verseny során való biztosítása szükségességének eredménye. Az adó megkülönböztetésmentessége megköveteli, hogy a végfelhasználó szemszögéből azonos ügyletek ugyanazon elbánás alá essenek a hozzáadottérték-adó szempontjából. Birkenfeld, W., *Mehrwertsteuer der EU*, 4. kiadás, Bielefeld 2001., 32. és 33. o., kifejti, hogy a Bíróság az megkülönböztetésmentességének okán kiterjesztően értelmezi azon fogalmakat, amely megállapítják az adók alapjait (adókötelezettség, gazdasági tevékenység, szállítás, ellenszolgáltatás). Ugyanezen okból a Bíróság a mentességi tényállásokat és az adóalaptól való eltéréseket megszorítón értelmezi. Lohse, C., „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht”, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (kiadja Achat/Tumpel), Bécs 2001., 58. és 59. o., kifejti, hogy a megkülönböztetésmentesség alkalmas az adómentességek hatályának korlátozására a tényállási elemek megszorító értelmezése által. Fordított esetben ez ahhoz vezetne, hogy a hozzáadottérték-adó hatályát megalapozó tényállási elemeket kiterjesztően kell értelmezni.

29 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.) 2. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik: „(1) A közös hozzáadottértékadó-rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le. (2) A hozzáadottérték-adót minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadó-összeg levonását követően kell felszámítani.”

27 – Lásd a cseh kormány beadványának 5. oldalát.

kezéséből kitűnik – a közös hozzáadottérték-adó-rendszer alapjául szolgál, kimondja, hogy minden gazdasági tevékenységet azonosan kell kezelni.<sup>30</sup> A Bíróság ezt az alapelvet a Cimber Air ügyben<sup>31</sup> és a Jyske Finans ügyben<sup>32</sup> hozott ítéletekben úgy pontosította, hogy az tiltja, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket a hozzáadottérték-adó kivetése során eltérően kezeljék.

44. Ha az indítvány 41. pontjában megnevezett esetek közül az elsőt vesszük alapul, arra a következtetésre jutunk, hogy a közös használatú helyiségek takarítása nem tartozhat a hozzáadottérték-adó hatálya alá, mivel nincs szó sem termékértékesítésről, sem szolgáltatásnyújtásról a hatodik irányelv 2. cikke értelmében.

45. Ha ezzel szemben a második esetet vesszük alapul, meg kell állapítani, hogy ez a tevékenység, mint minden más szolgáltatás is, a hozzáadottérték-adó hatálya alá tartozik. Mint ilyen, nem mutat kapcsolatot a bérbeadással, és ezért a már említett alapelv fényében – miszerint minden ügyletet főszabály szerint különállónak és függetlennek kell tekinteni<sup>33</sup> – adójogilag másként kell kezelni, éspedig úgy, hogy a hatodik irányelv 13. cikke

B. részének b) pontja szerinti hozzáadottértékadó-mentességet nem szabad rá alkalmazni. Erre utal találhatóan mind a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló végzésében,<sup>34</sup> mind pedig a cseh kormány.<sup>35</sup>

46. A harmadik eset, amely az alapeljárás tárgyát képezi, objektíven szemlélve csak annyiban különbözik a második variációtól, hogy a takarítási szolgáltatások nyújtója maga a bérbeadó. Ezért adódik a kérdés, hogy jogos-e pusztán a bérbeadó és a szolgáltatás nyújtójának azonossága miatt a közös használatú helyiségek takarítását nem önálló mellékszolgáltatásnak tekinteni a bérbeadással szemben. Ez a körülmény, amint arra a Bíróság is utalt a Henriksen-ügyben hozott ítéletében<sup>36</sup>, egy egységes gazdasági folyamat fennforgásának jele lehet, mindazonáltal önmagában nem mérvadó. Mivel az önálló

34 – Lásd az előzetes döntéshozatalra utaló végzés 6. pontját.

35 – Lásd a cseh kormány beadványának 13. pontját.

36 – A 173/88. sz. Henriksen-ügyben 1989. július 13-án hozott ítélet (EBHT 1989., 2763. o.) 16. pontja. Az ügy középpontjában az a kérdés állt, hogy a „járművek parkolására szolgáló helyek bérbeadása” fogalma a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának 2. alpontjában, amely az „ingatlanok lízingje és bérbeadása” ugyanezen irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában foglalt általános adómentessége alóli kivételt jelent, magában foglalja-e minden, járművek parkolására kijelölt hely bérbeadását, beleértve a zárt garázsokat is. A Bíróság megállapította, hogy ez a bérbeadás akkor nincs kizárva az adómentesség hatálya alól, ha szorosan kapcsolódik más célra szolgáló ingatlanok adómentes bérbeadásához. Véleménye szerint akkor van szó egységes gazdasági folyamatról, „ha a járművek parkolására szolgáló hely és a más célra szolgáló hely egy és ugyanazon épületkomplexum része, és ezt a két tárgyat egy és ugyanazon bérbeadó adja bérebe egy és ugyanazon bérlőnek”.

30 – Lásd a C-155/94. sz. Wellcome Trust ügyben 1996. június 20-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-3013. o.) 38. pontját és a C-381/97. sz. Belgocodex-ügyben 1998. december 3-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-8153. o.) 18. pontját.

31 – A C-382/02. sz. Cimber Air ügyben 2004. szeptember 16-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-8379. o.) 23. és 24. pontja.

32 – A Jyske Finans ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 11. lábjegyzetben) 39. pontja.

33 – Lásd az indítvány 37. pontját.

szolgáltatás fennforgásának jeleként ugyanígy felhozható az a tény, hogy az alapeljárás felperese a takarítási szolgáltatásokat elkülönítve és nem a lakbért is magában foglaló összárban számolja fel. Ahogy ugyanis a Bíróság a CPP-ügyben hozott ítéletében<sup>37</sup> megállapította, annak a körülménynek, hogy a szolgáltató az összetett szolgáltatásokat vagy összár ellenében, vagy elkülönített számlák ellenében nyújtja, jelzésértéke van. Következésképpen a takarítási szolgáltatások elkülönített számlása is az egységes szolgáltatás fennforgása ellen szól az alapügyben.

jogszabályok alkalmazását szükségtelenül bonyolítaná,<sup>39</sup> és a nemzeti adóhatóságok döntéseit ennek megfelelően kevésbé előreláthatóvá tenné az adófizetők számára.

#### 4. A hozzáadottértékadó-mentesség történeti és teleologikus értelmezése

47. Egyet kell érteni abban a cseh kormányval, hogy ez a harmadik eset tetszés szerint bővíthető további elemekkel, amely azonban azzal a következménnyel jár, hogy egyre nehezebbé válik az egyedi ügyben való döntés. Így például elképzelhető egy olyan helyzet is, amikor a bérbeadó más, nem általa bérbeadott bérházakban is nyújt takarítási szolgáltatásokat. Ennek ellenére azonban az a szolgáltatás, amelyet nyújt, lényegében ugyanaz lenne, mint az alapügybeli. Véleményem szerint ezért mind az adósemlegesség elvének<sup>38</sup>, mind a közös hozzáadottértékadó-rendszer koherenciájának ellentmondana, ha a fent leírt eseteket eltérően kezelnénk, aszerint, hogy a bérbeadó vagy harmadik személy veszi át a takarítási szolgáltatásokat. Az egyes esetekhez kapcsolódó bizonytalanság a hozzáadottértékadóra vonatkozó

48. A kérdést előterjesztő bíróság által felfovert szociálpolitikai megfontolások önmagukban nem elegendőek a fent hivatkozott következtetések cáfolatához. Nem vonultatathatók fel minden további nélkül a közös használatú helyiségek takarításának hozzáadottértékadó-mentessége melletti érvként.

37 – A CPP-ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 19. lábjegyzetben). Ezen ítélet 31. pontjában a Bíróság kimondta, hogy ugyan az összár felszámítása körülményének nincs meghatározó jelentősége, mindazonáltal az egységes szolgáltatás mellett szólhat, ha a szolgáltató az ügyfeleinek egy több részből összetett szolgáltatást összár fizetése ellenében nyújt. Szükségképpen ellenkező esetben ebből annak kellene következnie, hogy az összetett szolgáltatás egy részének elkülönített számlázása az egységes szolgáltatás ellen szólhat.

38 – Lásd a jelen indítvány 42. pontját.

39 – Ibáñez García, I., „Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, 2003., 226. szám, 103. és azt követő o.; ugyanő, „El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes”, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2008., 4. szám, 43. és azt követő o., azt a jogbizonytalanságot kritizálja, amit a hozzáadottértékadó-kötelezettség alóli kivételek és mentességek listája okoz a gyakorlatban komplex alkalmazására tekintettel. A szerző ebben az adó megkülönböztetésmentessége elvének korlátozását látja. Az alapeljárás alapjául szolgáló eset szempontjából különös jelentőséggel bírnak Scholsem, J.-C., *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Lüttich 1976., 55. pont, 93. és 94. o., elméleti megfontolásai. A szerző különböző hipotetikus adózási modelleket vizsgál meg a bérleti viszonyokat illetően. Az első modell szerint a bérbeadással összefüggő minden összeg, beleértve a bérbeadást magát is, a hozzáadottérték-adó alá tartozna. Véleménye szerint ez a megoldás felel meg leginkább az adó megkülönböztetésmentessége elvének. Egy másik megoldás, ami a hatodik irányelvnek felel meg, szociálpolitikai okokból mentesíti az ingatlanok bérbeadását a hozzáadottérték-adó alól, ami álláspontja szerint ugyan ellentétben áll az adó megkülönböztetésmentessége elvével, azonban ezt még igazolhatónak találja. E mentesség alól mindenesetre kivételt képeznének a „karbantartási és javítási költségek”, amely korlátozás indokaként a szerző az „adminisztratív egyszerűség” szempontját nevezi meg.

A kérdést előterjesztő bírósággal ugyan egyet kell érteni abban, hogy a közös használatú helyiségek takarítására eső hozzáadottértékadó nélkül olcsóbb egy lakás. A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja keletkezéstörténeti szempontból többek között valóban szociálpolitikai megfontolásokon nyugszik. Másrészt a legtöbb tagállamban legalábbis a lakáscélú helyiségek bérbeadása szociális okokból már a hatodik irányelvvel végrehajtott jogharmonizáció előtt sem tartozott a hozzáadottértékadó alá.<sup>40</sup> Ehhez a hatodik irányelvben is ragaszkodni kellett, hogy megakadályozzák a lakáscélú helyiségek bérletének drágulását.

lemben vett „bérbeadás” tényállására akarta korlátozni, és csak azon szolgáltatásokra akarta kiterjeszteni, amelyek objektíven szemlélve egy még „bérbeadásnak” tekinthető együttes szolgáltatás részei. Ezek a feltételek mindamellet nem minden esetben és – amint azt láthattuk – a jelen esetben sem adóttak.

49. A közösségi jogalkotó mindazonáltal – amint azt a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezéseinek nyelvtani<sup>41</sup>, rendszertani<sup>42</sup>, valamint az adósemlegesség elvének figyelembevételével történő<sup>43</sup> értelmezése alátámasztja – a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában előírt hozzáadottértékadó-mentességet kifejezetten a szűk érte-

50. Ezenfelül nem szabad átsiklani azon, hogy az ingatlanok bérbeadása adómentesítésének még egy oka van. Amint Jacobs főtanácsnok a Blasi-ügyben ismertetett indítványában<sup>44</sup> kifejtette, egy már használt ingatlan nem termelési folyamatból származik. Az első hasznosítást és egy épület felépítését követően az ingatlan főszabály szerint inkább passzívan kerül hasznosításra, hozzáadott érték keletkezése nélkül. Ezért egy használatba vett építési ingatlanok csak az első szállítása, valamint egy épület első átruházás előtti szállítása tartozik a hozzáadottértékadó alá, míg egy már korábban átruházott épület további átruházása és annak bérbeadása sem tartozik a hozzáadottértékadó alá. Az adómentesség ezen igazolása mindamellett aktív tevékenység esetén,<sup>45</sup> mint amilyen a közös használatú helyiségek takarítása, nem alkalmazható.

40 – Lásd a hatodik irányelvre vonatkozó bizottsági javaslatot (*Az Európai Közösségek Hírlevele*, 11/73. pótfüzet, 17. o.). Lásd Kokott főtanácsnok Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben ismertetett indítványának (hivatkozás a 8. lábjegyzetben) 46. pontját. Communier, J.-M., idézett mű (5. lábjegyzet), 230. o., arra utal, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában található mentességek olyan általános politikai megfontolásokkal magyarázhatók, amelyek az Európai Közösség tagállamai számára közősek. Scholsem, J.-C., i.m. (39. lábjegyzet), 163. pont, 264. o., véleménye szerint a 13. cikk B. részének b) pontja a hatodik irányelv hatálybalépése előtt minden tagállamban bizonyos variációkkal meglévő szabályozást tükrözi vissza.

41 – Lásd a jelen indítvány 32. pontját.

42 – Lásd a jelen indítvány 28. és 29. pontját.

43 – Lásd a jelen indítvány 42–47. pontját.

44 – A főtanácsnok Blasi-ügyben ismertetett indítványának (hivatkozás a 18. lábjegyzetben) 15. és 16. pontja.

45 – Lásd a jelen indítvány 32. pontját.



## 5. Következtetés

## C – A második kérdéstről

51. A fenti megfontolások alapján azon a véleményen vagyok, hogy a bérbeadó által a közös használatú helyiségek takarítása során eszközölt összeget a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában előírt mentesség alól ki kell venni, és a hozzáadottérték-adónak kell alávetni, aminek során nem szeretném eleve kizárni, hogy különösen a mindenkori bérleti szerződés felépítése, a mindenkori bérlmény házirendje vagy egy meghatározott tagállamban a kialakult joggyakorlat kivételesen a jelen indítványban absztrakt módon elvégzett értékeléstől eltérőt sugallhat. Hogy ez mennyiben igaz a konkrét esetre, azt annak a nemzeti bíróságnak kell vizsgálnia, amelynek a válaszokat az előtte fekvő tényállásra kell alkalmaznia, adott esetben a fenti megfontolások figyelembevételével.

52. Eszerint az első kérdésre azt kell válaszolni, hogy a hatodik irányelv 6. és 13. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a lakás (illetve esetlegesen a nem lakáscélú helyiségek) bérbeadása és ahhoz kapcsolódóan a közös használatú helyiségek takarítása alapvetően független, kölcsönösen megosztható adóköteles ügyletek. Mindamelllett a nemzeti bíróság dolga annak vizsgálata, hogy a mindenkori bérleti szerződés felépítése, a mindenkori bérlmény házirendje vagy a meghatározott tagállamban a kialakult joggyakorlat kivételesen mennyiben tesznek lehetővé más értékelést.

53. Az első kérdésre ajánlott válaszra tekintettel a második kérdést csak akkor szükséges megválaszolni, ha a kérdést előterjesztő bíróság az alapeljárás körülményeinek értékelése alapján azon a véleményen van, hogy a lakás bérbeadása és másrészt ahhoz kapcsolódóan a közös használatú helyiségek takarítása kivételesen nem tekinthetők független, kölcsönösen megosztható adóköteles ügyleteknek.

54. Ebben az esetben együttes szolgáltatás meglétéből kellene kiindulni, amely teljesítené az „ingatlanok bérbeadása” tényállását a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja szerint. Ennek megfelelően ez az irányelvi rendelkezés kizárná, hogy a hozzáadottérték-adó hatálya kiterjedjen a bérházak közös használatú helyiségeinek takarításáért fizetett összegekre.

55. Ezért a második kérdésre azt kell válaszolni, hogy amennyiben a nemzeti bíróság abból indul ki, hogy a lakás bérbeadása és másrészt ahhoz kapcsolódóan a közös használatú helyiségek takarítása kivételesen nem tekinthetők független, kölcsönösen megosztható adóköteles ügyleteknek, a közös használatú helyiségek takarítását az „ingatlanok bérbeadása” részének kell tekinteni a hatodik irányelv 13. cikk B. részének b) pontja értelmében, azzal a következménnyel, hogy a hozzáadottérték-adó alkalmazása kizárt az ezen tevékenységért fizetett összegre.

## VII – Véggövetkeztetések

56. A fent kifejtettekre tekintettel javaslom a Bíróságnak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következőképpen megválaszolni:

1. A hatodik irányelv 6. és 13. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a lakás (illetve esetlegesen a nem lakáscélú helyiségek) bérbeadása és ahhoz kapcsolódóan a közös használatú helyiségek takarítása alapvetően független, kölcsönösen megosztható adóköteles ügyletek.

Mindamellet a nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az adott bérleti szerződés felépítése, az adott bérlemény házirendje vagy az adott tagállamban kialakult joggyakorlat kivételesen mennyiben tesz lehetővé ettől eltérő értékelést.

2. Amennyiben a nemzeti bíróság abból indul ki, hogy a két gazdasági tevékenység kivételesen nem tekinthető független, kölcsönösen megosztható adóköteles ügyletnek, a közös használatú helyiségek takarítását az „ingatlanok bérbeadása” részének kell tekinteni a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében, amelyből az következik hogy a hozzáadottérték-adó alkalmazása kizárt az ezen tevékenységért fizetett összegre.