

JULIANNE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2004. október 14.<sup>1</sup>

I — Bevezetés

1. A Veste Landsret (Dánia) jelen előzetes döntéshozatalra utaló végzésének tárgya a kikötőhelyek és a sporthajók áttelelésére szolgáló tárolóhelyek szabadidős célokat szolgáló kikötőben történő bérbeadásának a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) szempontjából történő megítélése. Ezek a szolgáltatások a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (a továbbiakban: hatodik irányelv)<sup>2</sup> 13. cikke B. részének b) pontja alapján mentesülhetnek a HÉA alól, amennyiben ingatlanok bérletéről van szó. Az adómentesség mindazonáltal nem érvényesül, ha a kikötőhelyeket és a szárazföldi tárolóhelyeket a „járművek parkolására szolgáló helyek” kategóriájába kellene sorolni.

II — Jogi háttér

A — A közösségi jog

2. A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás alapvetően HÉA-köteles. Mint az a 4. cikk (2) bekezdésének második mondatából kiderül, HÉA-köteles gazdasági tevékenységnek minősül „azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális [...] javak tartós hasznosítását foglalja magában”.

3. Meghatározott feltételek mellett a hatodik irányelv 13. cikk B. része b) pontja alapján mentesül a HÉA alól:

„az ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbe adása] és bérbeadása, kivéve a következőket:

1. a tagállamok törvényi fogalom meghatározásainak megfelelő szálláshelyadási

1 — Eredeti nyelv: német.

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

szolgáltatás a szállodaiiparban vagy a hasonló kereskedelmi ágazatokban, beleértve a nyári táborhelyeket vagy a kempingeket;

2. járművek parkolására szolgáló helyek bérbeadása;

3. tartósan beépített berendezések és gépek bérlete;

4. széfügyletek.

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

#### B — A dán jog

4. A dán HÉA-törvény 13. cikke (1) bekezdésének 8. pontja az alábbi árukat és szolgáltatásokat mentesíti az adófizetési kötelezettség alól:

„Ingatlanok kezelése, bérbe- és haszonbérbe adása, beleértve a gáz-, víz-, villamosenergia-

és hőszállítást a bérbe- vagy haszonbérbe adás keretein belül. A mentesítés mindazonáltal nem vonatkozik többek között szállodai szobák bérbeadására, szobák egy hónapnál rövidebb időre, vállalkozás keretein belül történő bérbeadására, kemping- és parkolóhelyek, valamint reklámhelyek bérbeadására, beleértve a tárolószekrények bérbeadását is.”

5. A dániai közigazgatási gyakorlatra vonatkozó 2001-es HÉA-útmutató D.11.8. pontjában kiegészítésként a következőt fűzték hozzá:

„a kikötőhelyek, szárazföldi tárolóhelyek, kikötői- és sólyahelyek vitorlázó egyesületek általi bérbeadása HÉA-köteles abban az esetben is, ha a bérbeadás egyesületi tag számára történik.

Ez esetben a HÉA-t a terület bérlete, beleértve az állandó bérlők felé felszámolt esetleges betéteket vagy biztosítékokat, valamint a kikötőhasználatért a vendégeknek felszámolt kikötői díjak után kell megfizetni.”

6. A HÉA-törvény 39. cikkének (5) bekezdése szerint az épületek kivételével a kikötői

berendezések felépítésére, javítására és fenntartására vonatkozó adót előzetesen felszámított adóként le lehet vonni.

### III — A tényállás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és az eljárás

7. A Fonden Marselisborg Lystbådehavn (Marselisborgi Jachtkikötő Alapítvány, a továbbiakban: FML) alapítvány, amely jachtkikötőt tart fenn és működtet. Az FML a kikötőben kikötőhelyeket, a kikötő szárazföldi területén pedig a jachtok téli tárolására tárolóhelyeket ad bérbe. Ezeket a szolgáltatásokat együttesen, de egymástól elkülönítve is kínálja. A kikötőhelyeket hosszú távra lehet bérelni, de rövid távra, azaz havi vagy napi időszakokra is.

8. Egy kikötőhely és egy hajótárolóhely hosszú távú kombinált bérelete esetén a bérlőt a havi béreleti díj fizetése mellett biztosíték fizetésére is kötelezik. Mindkét összeg nagysága az egyes hajók számára szükséges hely méretétől függ.

9. A hajótulajdonos ellentételezéseként egy évre meghatározott állandó beállóhelyet kap használatra valamely kikötőoszlopnál vagy

stégnél, amelynek nagysága a hajóéhoz igazodik. Ha a helytulajdonos a helyet több mint 24 órán át nem kívánja használni, azt ellentételezés nélkül vendégek rendelkezésére bocsátják. Ezenfelül a bérlő kap egy tárolóhelyet, amely a kikötő meghatározott területén lévő számozott beállóból áll, ahol hajóját a szezonon kívül tárolhatja, és amelyhez szabad bejárása van. Végül a bérlő jogosult a közös kikötői felszerelések, úgymint a WC és a zuhanyzók használatára.

10. Azoknak a hajótulajdonosoknak, akik hosszú távra vagy havonta csak kikötőhelyet bérelnek, nem kell biztosítékot fizetniük. Ehelyett magasabb béreleti díjat kötelesek fizetni. A bérelet időtartama alatt számukra is állandó helyet biztosítanak. A vendégvitorlázókat, akik csak egy vagy néhány napot maradnak a kikötőben, a szabad helyekre irányítják.

11. A szárazföldi tárolóhelyeket a kikötőhelyektől függetlenül is lehet bérelni.

12. Az adóhatóság azt közölte az FML-lel, hogy tevékenysége összességében HÉA-köteles. Az FML által a fenti tájékoztatás ellen benyújtott kereset alapján a Landsskatteret

(Dánia) (elsőfokú bíróság) az adóhatóság álláspontját erősítette meg a kikötőhelyek vonatkozásában. Ezek bérbeadása nem esik az ingatlanok bérbeadásának mentessége körébe. A szárazföldi tárolóhelyek bérbeadását azonban adómentesnek tartotta a bíróság. Mind az FML, mind pedig a Skattetministeriet (a dán Adóügyi Minisztérium) megtámadta ezt a határozatot a Vestre Landsret előtt, amely 2002. november 22-i végzésével az EK 234. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

kikötőhelyek és szárazföldi tárolóhelyek bérbeadása HÉA-köteles. Miközben a tagállamok azon a véleményen vannak, hogy legalábbis a kikötőhelyek az irányelv értelmében már nem minősülnek ingatlandnak, a Bizottság és a kormányok azonban abban egyetértenek, hogy a járművek parkolási helyeinek HÉA alóli mentesítésből való kizárása helytálló. Az FML véleménye szerint a járművek parkolási helyeire vonatkozó szabályozás a hajóhelyekre nem alkalmazható.

„1) Úgy értelmezendő-e a [...] hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja, hogy az »ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbe adása] és bérbeadása« olyan hajóhely bérbeadását is magában foglalja, amely részben a szárazföldön a kikötő területéből, részben pedig behatárolt és azonosítható vízfelületből áll?

#### IV — Jogi álláspont

2) Úgy értelmezendő-e a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának 2. alpontja, hogy a »køretøjer« (járművek) kifejezés a hajókat is magában foglalja?

14. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések az ingatlanok bérbeadása 13. cikk B. részének b) pontjában rögzített HÉA alóli mentességének értelmezésére vonatkoznak. Ennek keretében az első kérdés arra vonatkozik, hogy a kikötőhely vagy szárazföldi hajótárolóhely ingatlandnak minősül-e. A második kérdés megválaszolásához azt kell tisztázni, hogy a járművek parkolóhelyei bérbeadásának adómentesség alóli kizárása a hajók parkolóhelyeire is vonatkozik-e.

13. A Bíróság előtti eljárásban az FML, a dán és a görög kormány, valamint a Bizottság tett észrevételt. Az FML kivételével az összes résztvevő azon az állásponton van, hogy a

A — *Előzetes megjegyzések*

15. Mielőtt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket közelebbről megvizsgálánánk, nem szabad elfeledkeznünk arról, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében meghatározott adómentességek a közösségi jog önálló fogalmait képezik, és így a közösségi jog szerinti meghatározást igényelnek.<sup>3</sup>

16. A rendelet szerkezetéből a következő értelmezési lehetőségek adódnak a vizsgálandó rendelkezések tekintetében: az adómentességeket megszorítóan kell értelmezni, mivel kivételt képeznek az alól az általános alapelv alól, amely szerint HÉA-köteles az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden egyes szolgáltatásnyújtás.<sup>4</sup> A hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának második pontjában meghatározott járművek parkolóhelyének az adómentességéből való kizárásával azonban az érintett forgalom ismét az irányelv általános szabályainak hatálya alá kerül; ezt a rendelkezést ezért nem lehet megszorítóan értelmezni.<sup>5</sup>

17. Mindazonáltal az irányelv értelmezése szükségtelen lenne, ha Dánia élt volna azzal a lehetőséggel, hogy a 13. cikk B. részének b) pontja 1–4. alpontjában felsorolt eseteken felül további kivételeket állapítson meg, amelyek nem tartoznak az adómentesség hatálya alá. A hatodik irányelv ugyanis e tárgyban tág mozgásteret biztosít a tagállamok számára, mint azt a Bizottság helyesen kifejtette a Far-ügyben hozott ítéletre<sup>6</sup> hivatkozva. Így Dánia a parkolóhelyek bérbeadása mellett külön a hajótárolóhelyek bérbeadását is kifejezetten HÉA alá tartozó tevékenységnek minősíthette volna.

18. Mindazonáltal, amennyiben a tagállam él ezzel a felhatalmazással, azt a HÉA-ról szóló jogszabályi rendelkezések ennek megfelelő kialakításával kell megvalósítania. E tekintetben nem elegendő az, hogy a hatodik irányelvnek messzemenően megfelelő nemzeti szabályozást a közigazgatási gyakorlat vagy a kizárólag szervezeten belül kötelező közigazgatási utasítások egészítsék ki oly módon, hogy további tényállások kerüljenek megadóztatásra.<sup>7</sup>

3 — A C-358/97. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6301. o.) 51. pontja, a C-315/00. sz. Maierhofer-ügyben 2003. január 16-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-563. o.) 25. pontja és a C-275/01. sz., Sinclair Collis-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5965. o.) 22. pontja.

4 — A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Írország ügyben hozott ítélet 52. pontja, a C-150/99. sz., Stockholm Lindöpark-ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-493. o.) 25. pontja és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Sinclair Collis-ügyben hozott ítélet 23. pontja.

5 — A C-346/95. sz. Blasi-ügyben 1998. február 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-481. o.) 19. pontja.

6 — A C-12/98. sz. Far-ügyben 2000. február 3-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-527. o.). Lásd szintén a C-326/99. sz. „Goed Wonen” ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-6831. o.) 45. pontját.

7 — Lásd Jacobs főtanácsnok C-315/00. sz. Maierhofer-ügyre vonatkozó, 2002. június 6-án ismertetett indítványának (a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott ítélet) 27. és 28. pontját és a 173/88. sz. Henriksen-ügyre vonatkozó, 1989. május 17-én ismertetett indítványának (1989. július 13-án hozott ítélet (EBHT 1989., I-2763. o. és I-2770. o.) 22. pontját).

19. Ennek megfelelően a 2001-es HÉA-útmutatóban<sup>8</sup> meghatározott közigazgatási gyakorlat, amely alapján a hajótárolóhelyek adókötelesnek minősülnek, nem tekinthető a hatodik irányelv által előírtnál tágabb nemzeti eltérésnek az ingatlanok hasznóbérbé adásának és bérbéadásának adómentességétől.

20. A nemzeti rendelkezések szerint az adóalanyok az előzetesen felszámított adó levonására jogosultak a kikötői berendezések létesítésére, javítására és üzemben tartására fordított kiadások esetén, amennyiben ezek a kiadások nem épületekre vonatkoznak. Ez arra utal, hogy a dán jogalkotó ezek a kiadások gazdasági tevékenység keretében merülnek fel. Azonban még ez a közvetett utalás sem jelent egyértelműen további eltérést az ingatlanok bérbéadására irányadó adómentességtől.

21. Mivel nem létezik kifejezett szabály a hajótárolóhelyek bérbéadásának adójogi helyzetére vonatkozóan a HÉA-ra vonatkozó dán jogszabályokban, azt kell meghatározni, hogy ez a tevékenység ingatlan bérbéadásának és adott esetben járművek parkolóhely bérbéadásának minősül-e a hatodik irányelv értelmében.

8 — Lásd a jelen indítvány 5. pontját.

B — *Ingatlan bérbéadása (az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés)*

22. A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja nem határozza meg az „ingatlanok bérbéadása” fogalmát, és nem utal a tagállamok szabályozása szerinti meghatározására sem.<sup>9</sup>

23. Az állandó ítélkezési gyakorlatból azonban kitűnik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében az ingatlanok bérbéadásának alapvető ismérve abban áll, hogy az érdekeltnek ellentételezés fejében bizonyos időtartamra jogot biztosítanak arra, hogy az ingatlant úgy vegye birtokba, mintha annak tulajdonosa lenne, miközben minden más személyt kizárnak e jog gyakorlásából.<sup>10</sup>

24. Másrészt valamely adóköteles ügylet minősítéséhez figyelembe kell venni azon körülmények összességét, amelyek között a kérdéses ügylet teljesül.<sup>11</sup>

9 — A fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott „Goed Wonen” ügyben hozott ítélet 44. pontja és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Sinclair Collis-ügyben hozott ítélet 24. pontja.

10 — A fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott „Goed Wonen” ügyben hozott ítélet 55. pontja és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Sinclair Collis-ügyben hozott ítélet 25. pontja, valamint a C-108/99. sz. Cantor Fitzgerald International-ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-7257. o.) 21. pontja.

11 — A fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott „Goed Wonen” ügyben hozott ítélet 44. pontja és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Sinclair Collis-ügyben hozott ítélet 24. pontja.

25. Az FML ajánlata a kikötőhelyek bérbeadását ugyanúgy magában foglalja, mint a hajók áttelelésére szolgáló szárazföldi tárolóhelyeket. Noha a szolgáltatásokat együttesen is kínálják, külön kell vizsgálni az eltérő jellegű hajóhelyek vonatkozásában azt a kérdést, hogy ingatlan bérbeadásáról van-e szó.

26. Az a körülmény, hogy kikötő- és tárolóhely együttes bérelte a számlán egy összegben kerül feltüntetésre, nem döntő jelentőségű.<sup>12</sup>

27. Sokkal inkább mérvadó az, hogy egymástól függetlenül is bérelhető kikötőhely és szárazföldi tárolóhely, így valójában két önálló, egymástól elkülöníthető főszolgáltatás forog fenn, nem pedig egyetlen összetett gazdasági szolgáltatás.<sup>13</sup> A hajóhelyek bérletének egyik formája tekinthető főszolgáltatásnak, míg a másik mellékszolgáltatásnak, amely a főszolgáltatás adójogi sorsát osztja.<sup>14</sup>

28. A szárazföldi tárolóhelyek tekintetében az előzetes döntéshozatal iránti kérelem adataiból az következik, hogy a kérdéses területek világosan elhatároltak és elkülönítettek. A bérlőnek meghatározott időtartamra kizárólagos joga van a tárolóhely használatára. Ahhoz korlátlan hozzáféréssel rendelkezik. A bérllet időtartama alatt a bérlő hozzájárulása nélkül egyetlen más hajótulajdonos sem foglalhatja el a helyet. Ennek megfelelően itt a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában meghatározott ingatlan bérbeadásáról van szó.

29. Valamivel nagyobb nehézséget jelent ugyanakkor a kikötő medencéjében lévő kikötőhelyek minősítése. Mindenesetre határozottan állítható, hogy a kikötőhelyek a kikötő egyéb vízfelületétől póznákkal és cölöpökkel egyértelműen elkülönítettek. A dán és a görög kormány kétféle mindazonáltal, hogy a kikötőhelyek esetében egyáltalán ingatlanokról van-e szó.

30. Az ingatlan meghatározása a következőképpen hangozhatna: a földfelszín egy meghatározott területe, beleértve a rajta elválaszthatatlanul álló épületeket, amely tulajdonba és birtokba vehető. A nyílt tengertől eltérően a belső vizek tulajdon tárgyát képezhetik, és birtokba vehetők. Ily módon az FML a kikötő területének tulajdonosa, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből is kitűnik. Az, hogy a terület egy részét vagy egészét víz borítja, nem akadályozza az olyan ingatlanként történő minősítést.

12 — Lásd a C-349/96. sz. CCP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-973. o.) 31. pontját.

13 — A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott CCP-ügyben hozott ítélet 29. pontja.

14 — A C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-6229. o.) 24. pontja és a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott CCP-ügyben hozott ítélet 30. pontja; lásd továbbá különösen a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott Henriksen-ügyben hozott ítéletet, amelyben a Bíróság a garázs bérbeadását a lakás bérbeadására mellékszolgáltatásnak tekintette, amely szintén az ingatlanok bérbeadásának adómentessége alá esik.

tését, amelyet bérbé vagy haszonbérbé lehet adni. Ugyanúgy, ahogy az FML tulajdont szerezhethet a kikötő területén, beleértve a kikötő vízmedencéjét is, e területet bérbé is adhatja. Mindazonáltal ami a terület egészére érvényes, annak a terület lehatárolt részén is érvényesülnie kell.

31. Az ingatlanokat emellett az ingóktól is el kell határolni. Ez különösen azért lényeges, mert a víz, amelyen a hajók közvetlenül úsznak, ingó dolog. E gondolatokból kiindulva is úgy tűnik, a dán kormány egyedül marad azon érvelésével, hogy ingatlanoknak tekinti a földfelszínnel egybekötött cölöpöket vagy stégeket, amelyekhez a hajók kiköthetőek, amelyek rendelkezésre bocsátását egyébként is csak mellékszolgáltatásnak tekinti. A bérlet tárgya ez esetben nem valamilyen mozgatható mennyiségű víz, hanem a kikötőfelület egy meghatározott része. Ez a vízzel fedett terület szilárdan elhatárolt, és nem mozgatható.

32. A hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának megszorító értelmezése esetén is megfelel a vízfelületen lévő kikötőhely az ingatlan e cikk szerinti meghatározásának.

33. A bérleti jogviszony fennállását így nem zárja ki az, hogy az FML a kikötőhelyet a bérlő átmeneti távolléte alatt vendégek rendelkezésére bocsáthatja.

34. Tény, hogy az ingatlan bérletét alapvetően az jellemzi, hogy a bérlő az ingatlant birtokba veszi, és másokat egyidejűleg a birtoklásból kizárhat. Ennek ellenére olyan bérleti jogviszony fennállása is lehetséges, amelyben több bérlő ugyanazt a bérelt dolgot használhatja, ahol azonban az egyik bérlőnek elsődleges használati joga van.

35. Így van ez a jelen esetben is. A hosszú távú bérlő szabadon dönthet arról, hogy hajóját eltávolítja-e a kikötőhelyről, vagy nem. Sem az FML, sem valamely másik hajótulajdonos nem követelheti a bérlet fennállása alatt a bérlemény kiürítését. Csak akkor tudja a kikötőüzemeltető a helyet ideiglenesen más hajótulajdonosok rendelkezésére bocsátani, ha a bérlő úgy dönt, hogy több mint 24 órán át nem használja azt.

36. Az első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az „ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbé adása] és bérbeadása” fordulat a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében magában foglalja mind a kikötőmedence meghatározott elhatárolt felületét képező kikötőhely, mind pedig valamely elhatárolt szárazföldi terület hajótárolóhelyként történő bérbeadását.



C — *A járművek parkolására szolgáló terület bérbeadása (a második előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés)*

37. A második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának 2. alpontja kiveszi-e az ingatlanok bérbeadásának adómentessége alól a hajók tárolóhelyét. A kérdést előterjesztő bíróságnak elsősorban azért vannak ezzel kapcsolatosan kételyei, mert a rendelkezés dán szövegváltozatában a „køretøjer” fogalmat használják, amely szó szerinti értelmében kizárólag a kerek járműveket foglalja magában. Ennek megfelelően a dán szövegváltozattal összeegyeztethetetlen lenne a hajókat „járműnek” tekinteni a rendelkezés szempontjából.

38. A kérdést előterjesztő bíróság, a Bizottság és a részt vevő kormányok mindazonáltal jogosan hangsúlyozzák, hogy ez a probléma nem merül fel ugyanígy az irányelv más nyelvi változataiban, mivel ezekben semleges fogalmakat használnak, amelyek magukban foglalhatják a hajókat is.<sup>15</sup>

15 — Az angol szövegváltozat a „vehicles” kifejezést használja, a francia a „véhicules”-t, a spanyol a „vehículos”-t, a portugál a „veículos”-t, az olasz a „veicoli”-t, a holland a „voertuigen”-t, míg a svéd a „fordon”-t.

39. Ilyen esetben, amikor a különböző nyelvi változatok eltérnek egymástól, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a kérdéses rendelkezést a szabályozás céljaira és összefüggéseire tekintettel kell értelmezni.<sup>16</sup>

40. A dántól eltérő más nyelvi változatokban sem teljesen világos, hogy a járművek parkolására szolgáló hely meghatározása magában foglalja-e a hajótároló-, illetve kikötőhelyeket. Amennyiben valamely kifejezés jelentése kizárólag szó szerinti értelmezés alapján nem határozható meg, a jelentés pontosabb meghatározásához azt az összefüggést kell figyelembe venni, amelybe a kifejezés illeszkedik, tekintettel a hatodik irányelv szerkezetére.<sup>17</sup>

41. Az FML azt kívánja bizonyítani, hogy a hatodik irányelv a szállítóeszköz gyűjtőfogalmat használja a szárazföldi, vízi és légi járművekre, miközben jármű alatt csak a szárazföldi közlekedési eszközöket érti.

42. Ha azonban vetünk egy pillantást a hatodik irányelv német szövegváltozatára,

16 — A C-372/88. sz., Cricket St. Thomas ügyben 1990. március 27-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-1345. o.) 19. pontja és a C-384/98. sz. D-ügyben 2000. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6795. o.) 16. pontja.

17 — A fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott Henriksen-ügyben hozott ítélet 10. és 11. pontja, valamint a C-2/95. sz. ŠDC-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-3017. o.) 22. pontja.

kétségessé válik, hogy az irányelv ilyen terminológiai rendszert fektetne le. Az FML által hivatkozott 15. cikk 2. pontja kétségtelenül a szállítóeszköz kifejezést használja, azonban az FML által hivatkozott további rendelkezésekben (a hatodik irányelv 28a. cikke (2) bekezdésének a) pontja, 28n. cikke (4) bekezdésének b) és c) pontja, 28o. cikke (1) bekezdésének g) pontja és 28p. cikke (7) bekezdésének b) és c) pontja) a „jármű” kifejezés található, és nem az általánosabb „szállítóeszköz”.

43. E tekintetben a Bizottság megalapozottnan utal a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének p) pontjára, mint ellenpéldára, amely az e célra speciálisan felszerelt járművekben (véhicules spécialement aménagés) történő betegszállítást mentesíti az adó alól. Ez esetben is magában foglalja a jármű kifejezés a hajókat és a légi járműveket.

44. Mivel a jármű és szállítóeszköz kifejezések az irányelv különböző pontjain történő használatának vizsgálata sincs segítségünkre, az ingatlanok bérbeadása adómentességének, valamint az adómentesség alóli kivételek értelmének és céljának figyelembevétele mellett azt kell megvizsgálni, hogy a hajók a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának 2. alpontja szerinti jármű fogalma alá tartoznak-e.

45. Az ingatlanok bérbeadása adómentességének mindenekelett két oka van. Egyrészt

amint Jacobs főtanácsnok a Blasi-ügyre vonatkozó indítványában<sup>18</sup> kifejtette, a már használatban lévő ingatlan nem termelési folyamat eredményeként jön létre. Az első felhasználást és az épület felépítését követően az ingatlant főszabályként inkább passzívan használják, anélkül hogy többletérték adódna hozzá.<sup>19</sup> Ezért az építési telek első értékesítése, illetve az épület használatba vételét megelőző értékesítése HÉA-köteles,<sup>20</sup> miközben a már használatba vett épület további átruházása és annak bérbeadása is HÉA-mentességben részesül.

46. Másrészt a legtöbb tagállamban legalábbis a lakáscélú helyiségek bérbeadása szociális okokból már a hatodik irányelvvel végrehajtott jogharmonizáció előtt sem tartozott a HÉA alá.<sup>21</sup> Ehhez a hatodik irányelvben is ragaszkodni kellett, hogy megakadályozzák a lakáscélú helyiségek bérletének drágulását.

47. A hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának 1–4. alpontja esetén azonban az adómentességet igazoló egyik ok sem érvé-

18 — Az 1997. szeptember 25-én ismertetett indítvány (a fenti 5. lábjegyzetben hivatkozott ítélet) 15. és 16. pontja.

19 — Kissé más érvényestül, ha az ingatlanon vállalkozó telephelye létesül, és így az ingatlan a tevékenység termelési tényezőjévé válik.

20 — Lásd a hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontját.

21 — Lásd a Bizottság hatodik irányelvre vonatkozó javaslatát (*Az Európai Közösségek Értesítője*, 11/73. sz. melléklet, 17. o.).

nyesül, így az ingatlanok bérbeadásának ezen kivételes eseteit kizárták az adómentesség alól, és ismét a HÉA-köteles ügyletek közé sorolták.

48. Ezeket a szolgáltatásokat ugyanis egyrészt főszabályként az ingatlan aktív használata jellemzi. Így az 1. pontban említett, szállodaiparban vagy kempingekben történő szálláshelyadás számos további szolgáltatást foglal magában, amelyek meghaladják a helyiségek, illetve szálláshelyek pusztá rendelkezésre bocsátását.

49. Ez az érv azonban kisebb súllyal esik latba a 2. alpont szerinti járművek parkolóhelyének bérbeadása esetén, noha itt is előfordulhatnak mellékszolgáltatások, mint például e helyek őrzése. Ebben az összefüggésben a második szempont különleges jelentőségű, nevezetesen az adómentességhez szükséges szociálpolitikai ok hiánya.

50. A kikötőhelyek bérbeadásával fokozott ingatlanhasználat jár együtt, amely általános-

ságban jellemző a hatodik irányelv 13. cikk B. része b) pontjának 1–4. alpontjában foglalt, az adómentesség alól kizárt esetekre. Így — a kempinghelyekhez hasonlóan — csupán a kikötő- és tárolóhelyekből kifolyólag további berendezéseket bocsátanak rendelkezésre, pl. egészségügyi berendezéseket. Ezenfelül követelmény, hogy a kikötőhelyek stéggel és különleges, a hajó kikötésére szükséges felszerelésekkel legyenek ellátva, amelyeket a víz hatása miatt rendszeresen kell ellenőrizni és karbantartani.

51. A szabadidőhajók kikötőhelyeinek bérbeadásánál nyilvánvalóan azok a szociális indokok sem merülnek fel, amelyek eredetileg szerepet játszottak az ingatlanok bérbeadásának adómentesítésében.

52. Amennyiben a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának célját tekintjük, észserűnek tűnik e rendelkezés 2. alpontját úgy értelmezni, hogy az a szabadidőhajók kikötő- és tárolóhelyének bérbeadására is alkalmazandó. Ez az értelmezés megfelel a fenti rendelkezés szigorú értelmezését kizáró elvnek is.

## V — Véggövetkeztetések

53. Végezetül a Vestre Landsret által előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé terjesztett kérdésekre az alábbi válaszokat javaslom:

1. Az „ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbe adása] és bérbeadása” fordulat 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. részének b) pontja értelmében magában foglalja mind a kikötőmedence meghatározott elhatárolt felületét képező kikötőhely, mind pedig valamely elhatárolt szárazföldi terület hajótárolóhelyként történő bérbeadását.
2. A hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának 2. alpontja a hajókikötő- és tárolóhelyek bérbeadására is alkalmazandó.