GIOVANNI PITRUZZELLA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. december 8.[1]

C-516/21. sz. ügy

Finanzamt X
kontra
Y

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Héa – Az ingatlanok haszonbérbe adására és bérbedására irányuló ügyletek adómentessége – Speciálisan felszerelt, pulykatartásra szolgáló épület bérbeadása – A mezőgazdasági célú épület haszonbérbe adásához kapcsolódóan járulékosan rendelkezésre bocsátott berendezések és gépek – Egységet képező szolgáltatás – Adómentesség alóli kivétel hatálya”

1. Bár az egységet képező szolgáltatás fogalma a Bíróság bőséges ítélkezési gyakorlatának tárgyát képezi, a Bíróságot most annak tisztázására kérik, hogy ezt az ítélkezési gyakorlatot figyelmen kívül kell-e hagyni, és ezáltal fenn kell-e tartani, hogy több szolgáltatás – és így héamérték – áll fenn, ha e szolgáltatások egyike valószínűleg a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv)[2] által meghatározott általános rendszer hatálya alá tartozik, és így adóköteles.

A jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

2. A héairányelv „Egyéb tevékenységekre nyújtott adómentesség” címet viselő 3. fejezetében héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja a következőképpen szól:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

[1] Eredeti nyelv: francia.

[2] HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

l) az ingatlanok bérbe- és haszonbérbeadása.”

3. A héairányelv 135. cikke (2) bekezdésének első albekezdése kimondja, hogy „[a]z alábbi ügyletekre nem vonatkozik az (1) bekezdés l) pontjában említett adómentesség:

a) a tagállamok jogszabályaiban meghatározott szállásadás a szállodaiparban vagy hasonló ágazatokban, beleértve a nyári táborokat vagy a kempingeket;

b) közlekedési eszközök parkolására szolgáló helyek bérbeadása;

c) tartósan beépített berendezések és gépek bérbeadása;

d) széfek bérbeadása.

A tagállamok az (1) bekezdés l) pontjában említett adómentesség alkalmazási körére vonatkozóan további kivételeket írhatnak elő.”

A 282/2011/EU végrehajtási rendelet

4. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendeletet[3] többek között a 2013. október 7-i 1042/2013/EU tanácsi végrehajtási rendelet[4] módosította, amely 282/2011/EU végrehajtási rendeletet a 13b. cikkel egészítette ki.

5. Az ezen 13b. cikk d) pontja[5] szerint a héairányelv alkalmazásában „ingatlannak” tekintendő az épületbe vagy építménybe állandó jelleggel beépített bármely olyan alkotóelem, felszerelés vagy gép, amely az épület vagy építmény lerombolása vagy megváltoztatása nélkül nem távolítható el.

A német jog

6. A 2005. február 21-i Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény) (a továbbiakban: UStG)[6] 4. § (12) bekezdésének első mondata szerint az 1. § (1) bekezdése 1. pontjának hatálya alá eső ügyletek közül adómentes:

„a) [a]z ingatlanok […] bérbe- és haszonbérbe adása”.

7. Az UStG 4. § (12) bekezdésének második mondata kimondja, hogy „[n]em adómentes […] az olyan különböző gépek vagy egyéb berendezés bérbe- és haszonbérbe adása, amelyek valamely gazdaságilag hasznosított terület részét képezik (üzemi felszerelések), még ha valamely ingatlan lényeges alkotórészeinek is minősülnek.”

3 HL 2011, L 77., 1. o.

4 HL 2013. L 284., 1. o.

5 Az 1042/2013 végrehajtási rendelet 3. cikkének harmadik bekezdése értelmében a 282/2011/EU végrehajtási rendelet e rendelettel beillesztett 13b. cikke 2017. január 1-jétől alkalmazandó.

6 BGBI, 2005, I, 386. o.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

8. 2010 és 2014 között Y pulykatenyésztésre szolgáló épületeket adott bérbe, amelyekben tartósan beépített berendezések és gépek voltak. A kérdést előterjesztő bíróság szerint ezek a berendezések és gépek, köztük egy ipari spirál szállítószalag, valamint az érintett állatok növekedési szakaszának megfelelő hőmérsékletet és fényerőt fenntartó fűtési, szellőztetési és világítási rendszer, a pulykák etetésére és a vágóérettség eléréséhez szükséges tartási feltételek biztosítására szolgáltak, és kifejezetten az épületnek az ilyen baromfik nevelésére szolgáló létesítményként való szerződésszerű használatához igazodtak.

9. A haszonbérleti szerződés rendelkezéseinek megfelelően Y egyetlen kifizetésben részesült, amelyet nem osztottak fel egyrészről az állattartásra szolgáló épület, másrészről a berendezések és gépek rendelkezésre bocsátása között. Y véleménye szerint a haszonbérbe adás egésze mentes a hozzáadottérték-adó alól.

10. Ezzel szemben a Finanzamt X (X adóhivatal, Németország) megállapította, hogy a szóban forgó szerszámok és gépek haszonbérbe adása nem volt adómentes, és hogy a megállapodás szerinti kialkudott egységes haszonbérleti díj, amelynek 20%-a a berendezésekre és gépekre vonatkozott, forgalmiadó-köteles. Ezen adóhivatal a vitatott évek tekintetében helyesbítő adómegállapító határozatokat bocsátott ki. Y fellebbezést nyújtott be e határozatokkal szemben.

11. A Niedersächsisches Finanzgericht (Alsó-Szászország tartományi pénzügyi bírósága, Németország) mind a Bíróság, mind a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) ítélkezési gyakorlatára támaszkodva helyt adott az Y által e határozatok ellen benyújtott fellebbezésnek, mivel úgy vélte, hogy összességében adómentes szolgáltatásról van szó. A bíróság álláspontja szerint e berendezések és gépek rendelkezésre bocsátása az állattartásra szolgáló épület rendelkezésre bocsátásához kapcsolódó járulékos szolgáltatásnak minősül, mivel ezek a külön megállapodásban szereplő berendezések csak az állattartásra szolgáló épület lehető legjobb feltételek mellett történő, szerződés szerinti üzemeltetését szolgálják. Arra a következtetésre jutott, hogy az e tételek rendelkezésre bocsátásához kapcsolódó haszonbérleti díj szintén héamentes, ahogy ennek megfelelően a haszonbérleti díj teljes összege is az.

12. Ezen ítélettel szemben X adóhivatal felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország). E bíróságnak kétségei vannak a héairányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdésének c) pontját illetően.

13. A kérdés előterjesztő bíróság szerint, amely a Mailat ítéletre[7] hivatkozik, az ipari spirál szállítószalagok, a fűtő- és szellőzőberendezések és a világítási rendszerek haszonbérbe adása a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja alapján szintén mentesül a hozzáadottérték-adó alól. Ezt az értelmezést az 1042/2013 végrehajtási rendelettel módosított 282/2011/EU végrehajtási rendelet 13b. cikkének d) pontja és a német polgári jog is megerősíti, amely utóbbi szerint az állattartásra szolgáló épületben állandó jelleggel rögzített tárgyak az ingatlan lényeges alkotórészei[8].

[7] 2018. december 19-i ítélet (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[8] A kérdést előterjesztő bíróság itt egy nemzeti ítélkezési gyakorlatra hivatkozik, amely egy sertéshizlalda takarmányozási és szellőztetési rendszerére vonatkozott.

14. Elöljáróban a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy annak a körülménynek, hogy a héairányelv egyéb nyelvi változataitól eltérően az ezen irányelv 135. cikke (2) bekezdése c) pontjának német nyelvi változata kizárólag a berendezések és a gépek haszonbérletére vonatkozik, az említett rendelkezés értelmezése szempontjából nincs jelentősége, mivel a két fogalom, a bérbe- és haszonbérbe adás összességében egymás szinonimájának tekintendő.

15. A kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság ítélkezési gyakorlatára [9] emlékeztet, amely szerint a több szolgáltatásból álló gazdasági ügyletet összességében kell áttekinteni annak megállapítása érdekében, hogy egy vagy több szolgáltatás elkülöníthető-e azon az alapon, hogy ezek mindegyikét általában különálló és önálló szolgáltatásnak kell tekinteni. A Bíróság szerint továbbá egy ügyletet nem szabad mesterségesen felosztani, és egységet képező szolgáltatás áll fenn, amennyiben az adóalany több, az ügyfél részére teljesített szolgáltatása, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása irreális lenne. Egységet képező szolgáltatásról van szó, amennyiben egy vagy több elem egyetlen főszolgáltatást alkot, míg a többi elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek. Az első kritérium, amelyet figyelembe kell venni, az átlagfogyasztó szempontjából a szolgáltatás önálló céljának hiánya. A második kritérium a gazdasági ügyletet alkotó egyes szolgáltatások megfelelő értékének figyelembevételére vonatkozik, amelyek közül az egyik a másikhoz képest minimálisnak, sőt jelentéktelennek bizonyul.

16. Az elsőfokú bíróság úgy ítélte meg, hogy a speciálisan felszerelt és kizárólag a pulykatartásra szolgáló épület lehető legjobb feltételek mellett történő üzemeltetésére szolgáló berendezések és gépek rendelkezésre bocsátása járulékos szolgáltatásnak minősül az épület haszonbérbe adásához képest, amely a fő szolgáltatást képezi. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a szolgáltatás egységességére vonatkozó ezen értékelés összhangban áll a Bíróság ítélkezési gyakorlatával [10].

17. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a héairányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdésének c) pontját kétféleképpen lehet értelmezni.

18. Egyrészt elsőbbséget élvezhetnek a Bíróság által az egységet képező ügylet meghatározására vonatkozóan megállapított elvek a héairányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdésének c) pontjával szemben, amit a Bíróság által az említett irányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdésének b) pontjával kapcsolatosan elfogadott ítélkezési gyakorlat és különösen a Henriksen-ítélet [11], a Mailat ítélet [12] és a Stadion Amsterdam ítélet [13] elemzése is megerősít. Ezekből az ítéletekből az következik, hogy a héairányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdésének c) pontja csak azokra az esetekre vonatkozik, amelyekben a berendezések és gépek rendelkezésre bocsátása az épületek, illetve a földterület járulékos rendelkezésre bocsátásától független, tehát azzal semmilyen kapcsolatban nem áll.

19. Másrészt a héairányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdésének c) pontjából az elemekre bontás követelményére is következtetni lehetne, így az egységet képező ügyleteket az ezen irányelv [135. cikke (1) bekezdésének l) pontja] szerinti adómentes elemre és az [e 135. cikk (2) bekezdése első albekezdésének c) pontja szerinti] adóköteles elemre kellene felbontani. Ezt az értelmezést a

[9] A kérdést előterjesztő bíróság itt a 2021. március 4-i Frenetikexito ítéletre (C-581/19, EU:C:2021:167) hivatkozik.

[10] A kérdést előterjesztő bíróság itt a 2018. december 19-i Mailat ítéletre (C-17/18, EU:C:2018:1038) hivatkozik.

[11] 1989. július 13-i ítélet (173/88, EU:C:1989:329).

[12] 2018. december 19-i ítélet (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[13] 2018. január 18-i ítélet (C-463/16, EU:C:2018:22).

Bíróság azon ítélkezési gyakorlata [14] támasztja alá, amely szerint az ingatlan bérbeadására vonatkozó adómentesség, amely kizárólag a bérbeadásra jellemző „passzív jelleg” elismerésén alapul, indokolatlanná válik, amennyiben az említett bérbeadáshoz egyéb, adott esetben kereskedelmi tevékenység vagy más létesítmények rendelkezésre bocsátása is kapcsolódik, és ily módon ezen ingatlan bérbeadása nem minősülhet főszolgáltatásnak. Ezért a héairányelv 135. cikke (2) bekezdésének c) pontja szerinti berendezések és gépek rendelkezésre bocsátása nem passzívan történik, azt alapvetően e gépek üzemképes állapotban tartása jellemzi.

20. A kérdést előterjesztő bíróság azt is megjegyzi, hogy a Bíróság a Mailat ítéletben [15] ugyan elfogadta, hogy az ingatlanhoz szerves részként szilárdan kapcsolódó ingóságok tekintetében az ingatlan adómentes bérbeadásához kapcsolódó járulékos szolgáltatásról van szó, azonban nem határozott a héairányelv 135. cikke (2) bekezdése c) pontjának alkalmazására vonatkozó kérdésről.

21. Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A tartósan beépített berendezések és gépek bérbeadásának a [héairányelv] 135. cikke (2) [bekezdése első albekezdésének] c) pontja szerinti adókötelezettsége

– kizárólag a tartósan beépített berendezések és gépek elszigetelt (önálló) bérbeadására terjed-e ki, vagy

– a tartósan beépített berendezések és gépek olyan bérbeadására (haszonbérbe adására) is, amely ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja szerint valamely épület ugyanazon felek közötti haszonbérbe adása alapján (és ahhoz képest járulékos szolgáltatásként) adómentes?”

22. A német kormány és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be a Bírósághoz.

Elemzés

23. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett egyetlen kérdésével lényegében azt kérdezi, hogy milyen feltételeknek kell teljesülniük ahhoz, hogy a héairányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdésének c) pontja szerinti adókötelezettség fennálljon. Konkrétabban, azon eset kapcsán, amelyben pulykatartásra szolgáló épület bérbeadására vonatkozóan kötnek szerződést, és az épületet a tenyésztési funkciójának megfelelően kialakított szellőzési, fűtési, világítási és takarmányozási rendszerrel látják el, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az említett irányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdésének c) pontja előírja-e, hogy egyrészt az épület haszonbérbe adását, másrészt az említett rendszerek berendezésként és gépként történő bérbeadását a hozzáadottérték-adó szempontjából külön kell vizsgálni [16].

[14] A kérdést előterjesztő bíróság itt a 2020. július 2-i, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Adatközponti tárolási szolgáltatás) ítélet (C-215/19, EU:C:2020:518) 43. pontjára hivatkozik.

[15] 2018. december 19-i ítélet (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[16] Elöljáróban leszögezem, hogy sem az irányelvből, sem a Bíróság ítélkezési gyakorlatából nem következik, hogy különbséget kellene tenni e két fogalom között, amelyeket ezért összességében egymás szinonimájának kell tekinteni (lásd például: 2018. december 19-i Mailat ítélet [C-17/18, EU:C:2018:1038, 36. pont]).

24. Az alábbi érvelésben annak alátámasztására teszek kísérletet, hogy az alapügy tárgyát képező ügylet, amelyet maga a kérdést előterjesztő bíróság is „egységet képező szolgáltatásnak” minősített, nem tartozhat két külön héa-mérték alá, és hogy annak adójogi sorsát a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja alapján kell meghatározni, ellenkező esetben ugyanis felül kell vizsgálni az állandó ítélkezési gyakorlatot.

25. Amennyiben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés szövegében említett rendelkezés a 135. cikk (1) bekezdésének l) pontja alóli kivételt képez, szükségszerűen felül kell vizsgálni a Bíróság ítélkezési gyakorlatában kialakított értelmezést.

26. Ezt megelőzően emlékeztetni kell az egységet képező ügylet fogalmával kapcsolatos ítélkezési gyakorlatra.

A Bíróság által az „egységet képező ügylet” fogalmával kapcsolatosan elfogadott ítélkezési gyakorlat felidézése

27. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából [17] kitűnik, hogy a héa tekintetében általában minden egyes ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni, amint az a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből következik [18]. Mindazonáltal egyes esetekben több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyet külön-külön nyújthatnak, és amelyek ennek megfelelően önmagukban adókötelesnek vagy adómentesnek minősülhetnek, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek. Egységet képező ügyletnek tekinthető különösen az, amikor az adóalany által teljesített két vagy több művelet, illetve cselekmény *annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz*, hogy azok objektíve *egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet* alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne, és veszélyeztetné a héarendszer működőképességét [19]. Ez az eset áll fenn akkor is, ha egy vagy több szolgáltatás egyetlen főszolgáltatást alkot, és a további szolgáltatás vagy szolgáltatások egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek. Különösen, valamely szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha *nem önálló célként jelenik meg* az ügyfelek számára, *hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni* [20].

28. Ha valamely ügylet több műveletből, illetve cselekményből áll, annak eldöntéséhez, hogy a nyújtott szolgáltatások több különálló szolgáltatásnak vagy egyetlen egységet képező szolgáltatásnak minősülnek-e, az adott ügyletre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell

[17] Meg kell említeni, hogy a héa-irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja és (2) bekezdése első albekezdésének c) pontja a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke B. része b) pontjának és b) pontja 3). alpontjának felel meg, és hogy a Bíróság által az e rendelkezések tárgyában elfogadott ítélkezési gyakorlat *mutatis mutandis* alkalmazható a héairányelv megfelelő rendelkezéseire.

[18] Lásd különösen: 2015. április 16-i Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie ítélet (C-42/14, EU:C:2015:229, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2017. június 28-i Leventis és Vafeias ítélet (C-436/16, EU:C:2017:497, 18. pont); 2021. március 4-i Frenetikexito ítélet (C-581/19, EU:C:2021:167, 37. pont).

[19] Lásd: 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet (C-463/16, EU:C:2018:22, 22. és 26. pont).

[20] Lásd különösen: 2015. április 16-i Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie ítélet (C-42/14, EU:C:2015:229, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet (C-463/16, EU:C:2018:22, 23. pont); 2018. december 19-i Mailat ítélet (C-17/18, EU:C:2018:1038, 32–34. pont).

venni [21] és fel kell tárni a szóban forgó ügylet egyedi jellemzőit [22]. Magából a több elemet tartalmazó ügylet „egységes szolgáltatássá" történő minősítéséből következik, hogy erre az ügyletre *egy és ugyanazon héamértéket* kell alkalmazni [23].

A héairányelv 135. cikke (1) bekezdése l) pontjának hatályáról

29. Az ugyancsak állandó ítélkezési gyakorlat szerint az ingatlanok „haszonbérbe adásának" és „bérbeadásának" a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése l) pontjában fogalt fogalmát [24] jellemző alapvető ismérv – e fogalmak e rendelkezésben történő meghatározásának hiányában – az, hogy a bérbeadó meghatározott időszakra és díjazás ellenében átruházza a bérlő részére valamely ingatlannak a tulajdonoséhoz hasonló használati jogát, és minden más személyt kizár e jog gyakorlásából [25] Annak eldöntése érdekében, hogy egy adott megállapodás megfelel-e a fenti meghatározásnak, figyelembe kell venni az ügylet összes elemét és lefolyásának körülményeit. E tekintetben az adott ügylet tényleges tartalma a döntő tényező, függetlenül attól, hogy maguk a felek hogyan minősítették azt [26].

30. Emellett, mivel a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja kivételt jelent azon főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni, ezért annak szövegét szigorúan kell értelmezni [27]. Főszabály szerint a tényállás megítélésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróságokra hárul az a feladat, hogy az adott ügy sajátos körülményeire tekintettel meghatározzák a szóban forgó ügylet lényeges jellemzőit e tevékenység héairányelv szerinti minősítése érdekében [28]. Ugyanakkor a Bíróság bármely olyan iránymutatást megadhat e bíróságoknak az értelmezés terén, amely hasznos lehet a jogvita eldöntésében [29].

31. Hozzá kell még tenni, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése l) pontjának indokolásával kapcsolatban a Bíróság megállapította, hogy az ott előírt „mentességet az a tény magyarázza, hogy az ingatlanok bérbeadása, bár gazdasági tevékenységnek minősül, általában passzív jellegű tevékenység, amely nem hoz létre jelentős hozzáadott értéket. Ezt a tevékenységet ily módon meg kell különböztetni más, azon ipari vagy kereskedelmi jellegű tevékenységektől, amelyek [a

[21] Lásd: 2020. július 2-i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Adatközponti tárolási szolgáltatás) ítélet (C-215/19, EU:C:2020:518, 28. pont).

[22] Lásd: 2015. április 16-i Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie ítélet (C-42/14, EU:C:2015:229, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[23] Lásd: 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet (C-463/16, EU:C:2018:22, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ez még akkor is igaz, ha meg lehet határozni az egységet képező szolgáltatást alkotó egyes elemekhez tartozó árakat (lásd: 2015. szeptember 3-i Asparuhovo Lake Investment Company ítélet [C-463/14, EU:C:2015:542, 27. pont]).

[24] A 135. cikkben említett fogalmak önálló jellegére vonatkozóan lásd analógia útján: 2019. február 28-i Sequeira Mesquita ítélet (C-278/18, EU:C:2019:160, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[25] Lásd: 2015. január 22-i Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még: 2018. december 19-i Mailat ítélet (C-17/18, EU:C:2018:1038, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2019. február 28-i Sequeira Mesquita ítélet (C-278/18, EU:C:2019:160, 18. pont); 2020. július 2-i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Adatközponti tárolási szolgáltatás) ítélet (C-215/19, EU:C:2020:518, 40. pont).

[26] Lásd: 2015. január 22-i Régie communale autonome du stade Luc Varenne ítélet (C-55/14, EU:C:2015:29, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[27] A bőségesen rendelkezésre álló ítélkezési gyakorlatból lásd még: 2015. január 22-i Régie communale autonome du stade Luc Varenne ítélet (C-55/14, EU:C:2015:29, 23. pont); 2018. december 19-i Mailat ítélet (C-17/18, EU:C:2018:1038, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), 2020. július 2-i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Adatközponti tárolási szolgáltatás) ítélet (C-215/19, EU:C:2020:518, 38. pont); 2021. december 1-jei, Pilsētas zemes dienests (C-598/20, nem tették közzé, EU:C:2021:971, 29. pont). Ugyanakkor a Bíróság nem mondott le e fogalmak jelentésének finomításáról: lásd például: 2001. október 4-i „Goed Wonen" ítélet (C-326/99, EU:C:2001:506).

[28] Lásd: 2015. január 22-i Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, 24. pont).

[29] Lásd: 2018. december 19-i Mailat ítélet (C-17/18, EU:C:2018:1038, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

héairányelv 135. cikkének (2) bekezdésében] előírt kivételek hatálya alá tartoznak, illetve amelyek tárgya jellemzően inkább szolgáltatás nyújtása, mint csupán valamely dolog rendelkezésre bocsátása, például golfpálya használatának joga, híd használatára vonatkozó, díjfizetés ellenében biztosított jog vagy akár cigarettaautomaták valamely kereskedelmi egységben történő felállítására vonatkozó jog"[30]. Így a Bíróság szerint az ingatlanok haszonbérbe adásának vagy bérbeadásának passzív jellege, amely az ilyen ügyletek héamentességét a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése l) pontjának jogcímén igazolja, magának az ügyletnek a jellegéhez kapcsolódik, és nem ahhoz, hogy a bérlő miként használja az érintett ingatlant[31]. Másként megfogalmazva, valamely ingatlan tulajdonosának tekintetében az a tény, hogy azt kereskedelmi célokból hasznosítja a bérleti szerződés értelmében, önmagában nem olyan jellegű, hogy ezen ingatlan tulajdonosát kizárja a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése l) pontjában előírt héamentességből[32].

Az alapeljárásban való alkalmazás

32. Ezekből a hivatkozásokból az következik, hogy amennyiben ugyanazon ügylet vonatkozásában több szolgáltatásról van szó, az ügyletre alkalmazandó héamérték meghatározása[33] céljából azt kell megvizsgálni, hogy ezt az ügyletet egységet képező ügyletnek kell-e tekinteni, ami akkor áll fenn, ha a) kettő vagy több eleme annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne, vagy b) a szóban forgó ügylet egy főszolgáltatásra és egy vagy több járulékos szolgáltatásra osztható, és így az ügylet egészének adóügyi sorsát a főszolgáltatás adóügyi sorsa határozza meg.

33. Ez a módszer *jellegénél fogva* olyan szolgáltatások esetében alkalmazható, amelyek önmagukban vizsgálva eltérő héamérték alkalmazását eredményeznék. Ezt a megközelítést követi a Bíróság az olyan ügyletek esetében is, amelyek egy adómentes főszolgáltatásból és egy héaköteles mellékszolgáltatásból állnak[34]. Hozzátenném, hogy ahogyan azt Kokott főtanácsnok nemrégiben hangsúlyozta, „[a]z egyetlen egységet képező összetett ügylet egyik jellemzője az ügylet elemeinek elválaszthatatlansága. Az egyetlen egységet képező összetett ügylet esetében az ügylet egyes elemei egy új független ügyletté olvadnak össze, és a kereskedelmi felfogás szerint ezért csupán egyetlen ügylet áll fenn"[35].

[30] Lásd analógia útján: 2019. február 28-i Sequeira Mesquita ítélet (C-278/18, EU:C:2019:160, 19. pont). Lásd még: 2020. július 2-i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Adatközponti tárolási szolgáltatás) ítélet (C-215/19, EU:C:2020:518, 41. pont).

[31] Lásd analógia útján: 2019. február 28-i Sequeira Mesquita ítélet (C-278/18, EU:C:2019:160, 20. pont); 2020. július 2-i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Adatközponti tárolási szolgáltatás) ítélet (C-215/19, EU:C:2020:518. 42. pont). A Bíróság emlékeztet arra, hogy „nem tartozik e mentesség hatálya alá az olyan tevékenység, amely nemcsak valamely ingatlan bérbeadásának passzív rendelkezésre bocsátását eredményezi, hanem bizonyos számú olyan kereskedelmi tevékenységet is, mint a tulajdonos által biztosított felügyelet, kezelés és folyamatos karbantartás, valamint más létesítmények rendelkezésre bocsátása, ily módon ezen ingatlan bérbeadása különleges körülmények hiányában nem minősülhet főszolgáltatásnak" (2019. február 28-i Sequeira Mesquita ítélet [C-278/18, EU:C:2019:160, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat]; 2020. július 2-i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö [Adatközponti tárolási szolgáltatás] ítélet [C-215/19, EU:C:2020:518, 43. pont]).

[32] Lásd analógia útján: 2019. február 28-i Sequeira Mesquita ítélet (C-278/18, EU:C:2019:160, 22. pont).

[33] A részletes és módszeres elemzéshezitt Kokott főtanácsnoknak a Frenetikexito ügyre vonatkozó indítványára (C-581/19, EU:C:2020:855, 20. és azt követő pontok) hivatkozom.

[34] Lásd, amint azt a Bizottság észrevételeiben megemlíti: 1999. február 25-i CPP ítélet (C-349/96, EU:C:1999:93, 32. pont), 2007. június 21-i Ludwig ítélet (C-453/05, EU:C:2007:369, 20. pont); 2012. szeptember 27-i Field Fisher Waterhouse ítélet (C-392/11, EU:C:2012:597, 28. pont).

[35] Kokott főtanácsnok Frenetikexito ügyre vonatkozó indítványa (C-581/19, EU:C:2020:855, 25. pont).

34. Más szóval, ellentétben azzal, amit a német kormány vélhetően állít, a héairányelv 135. cikkének (1) és (2) bekezdésében kifejezett mentesség és kivétel viszonya főszabály szerint még akkor sem zárja ki, hogy valamely ügyletet „egységet képező” ügyletnek minősítsenek, ha ez az ügylet az említett irányelv 135. cikkének (1) bekezdése szerinti héamentes és az említett irányelv 135. cikkének (2) bekezdése szerinti héaköteles elemekből áll.

35. Ezt egyébként megerősíti a Henriksen ítélet [36], amelyben a Bíróságnak arra a kérdésre kellett válaszolnia, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a „közlekedési eszközök parkolására szolgáló helyek bérbeadása” fogalma kiterjed a zárt garázsoknak a héamentes bérbeadás tárgyát képező ingatlanokhoz kapcsolódó bérbeadására is. A Bíróság, miután elismerte, hogy a mentesség alóli, e rendelkezésben előírt kivételeket nem kell megszorítóan értelmezni, még akkor sem, ha azok célja éppen az, hogy az érintett ügyleteket ezen irányelv általános rendszerébe vonják, és ezáltal héakötelessé tegyék [37], megállapította, hogy a hatodik héairányelv 13. cikke B. részének b) pontjában előírt adómentesség alá eső „ingatlanbérbeadás” fogalma az e bérbeadás elsődleges tárgyát képező ingatlan bérbeadása mellett szükségszerűen magában foglalja a bérbeadáshoz kapcsolódó valamennyi járulékos vagyontárgy bérbeadását is [38]. A Bíróság ebből arra következtetett, hogy a közlekedési eszközök parkolására szolgáló helyek bérbeadása nem zárható ki a mentességből, ha ez a bérbeadás *szorosan kapcsolódik* más rendeltetésű ingatlan – például lakó- vagy kereskedelmi célú ingatlan – szintén mentességet élvező bérbeadásához, amely maga is mentességet élvez abban az értelemben, hogy a két bérbeadás *egyetlen gazdasági ügyletet* alkot [39]. Ezért a Bíróság kimondta, hogy a „közlekedési eszközök parkolására szolgáló helyek bérbeadásának” fogalma magában foglalja minden, jármű parkolására kijelölt hely bérbeadását, beleértve a zárt garázsokat is, és hogy az ilyen bérbeadás nem zárható ki az ingatlanok bérbeadására vonatkozó mentességből, ha szorosan kapcsolódik más rendeltetésű ingatlanok szintén adómentes bérbeadásához [40].

36. Ez az ítélet tehát egy újabb precedens az egységet képező szolgáltatásra vonatkozó elmélet alkalmazására, amelyben az érintett ügylet egy adómentes főszolgáltatásból (a lakóingatlan bérbeadása), és egy olyan mellékszolgáltatásból állt, amelyről kifejezetten megállapították, hogy nem illeti meg adómentesség. A Bíróság ezért a hatodik héairányelv 13. cikke B. része b) pontjának 1–4. alpontját nem úgy értelmezte, hogy az elemekre bontásra irányuló kikötésként működik, amely felülírja vagy megakadályozza az egységes szolgáltatás fogalmának alkalmazását.

37. Másfelől emlékeztetek arra, hogy a Bíróság nem minősítheti az alapügy tényállását, mivel az ilyen minősítés kizárólag a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik. A Bíróság szerepe arra korlátozódik, hogy a nemzeti bíróság számára az uniós jog olyan értelmezését adja, amely hasznos az utóbbi bíróság előtt folyamatban lévő jogvita eldöntéséhez [41]. E bíróság feladata tehát annak megítélése, hogy az adóalany egységes szolgáltatást nyújt-e az adott ügyben, valamint az, hogy e tekintetben érdemben elvégezze a tények értékelését [42]. Az ügy irataiból kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság már maga is elvégezte ezt az elemzést. E bíróság egyetért az elsőfokú bíróság értékelésével, amely a fent említett ítélkezési gyakorlatbeli elvek alkalmazásával úgy ítélte

[36] 1989. július 13-i ítélet (173/88, EU:C:1989:329).

[37] Lásd: 1989. július 13-i Henriksen ítélet (173/88, EU:C:1989:329, 12. pont).

[38] 1989. július 13-i Henriksen ítélet (173/88, EU:C:1989:329, 14. pont).

[39] Lásd: 1989. július 13-i Henriksen ítélet (173/88, EU:C:1989:329, 15. pont).

[40] Lásd: 1989. július 13-i Henriksen-ítéletet (173/88, EU:C:1989:329, 17. pont).

[41] Lásd: 2020. július 2-i Blackrock Investment Management (UK) ítélet (C-231/19, EU:C:2020:513, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[42] Lásd: 2018. december 19-i Mailat ítélet (C-17/18, EU:C:2018:1038, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még hasonlóképpen: 2020. július 2-i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Adatközponti tárolási szolgáltatás) ítélet (C-215/19, EU:C:2020:518, 30–32. pont).

meg, hogy egységet képező ügyletről[43] van szó, amely egy főszolgáltatásból (az állattartásra szolgáló épület haszonbérbe adása) és egy mellékszolgáltatásból (az épületnek az állattartásra szolgáló épületként betöltött funkciójához kapcsolódó speciális felszerelése haszonbérbe adása) áll.

38. Amint arra a fentiekben már emlékeztettem, az egységet képező szolgáltatás megállapítása nem egyeztethető össze a differenciált adókötelezettség alkalmazásával, amire a Bíróság egyértelműen felhívta a figyelmet, amikor megállapította, hogy „magából a több elemet tartalmazó ügylet egységes szolgáltatássá történő minősítéséből következik, hogy erre az ügyletre egy és ugyanazon héamértéket kell alkalmazni”[44]. Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság azáltal, hogy az általam előbb hivatkozott ítélkezési gyakorlat alapján abból az előfeltevésből indul ki, hogy az alapügyben szereplő jogvitában egységet képező szolgáltatás áll fenn, egyidejűleg szükségszerűen azt is megállapította, hogy az X adóhivatal az ilyen szolgáltatásra nem alkalmazhat eltérő héamértékeket.

39. Véleményem szerint egyértelmű, hogy a héairányelv 135. cikkének (2) bekezdése a német kormány állításával ellentétben nem kötelező elemekre bontási kikötésként működik. Bár a Sequeira Mesquita ítéletben[45] a Bíróság – még annak megállapítását követően is, hogy egy vélhetően a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja hatálya alá tartozó egységet képező szolgáltatás áll fenn –- megvizsgálta, hogy a szóban forgó ügylet nem tartozik-e az irányelv 135. cikkének (2) bekezdésében meghatározott mentesség alóli kivételek valamelyikének hatálya alá, arra a megállapításra szorítkozott, hogy erről nincs szó, ugyanakkor elismerte, hogy e kérdésre nem kellett válaszolnia, és nem foglalt állást e helyzet lehetséges következményei vonatkozásában sem[46]. Ilyen körülmények között nem lehet azt állítani, hogy – amint azt a német kormány sugallja – ez az ítélet a héairányelv 135. cikkének (2) bekezdéséből következően a szolgáltatások elemekre bontására vonatkozó olyan kötelezettséget állapított meg, amelynek következetesen elsőbbséget kellene élveznie az egységet képező szolgáltatás elméletének alkalmazásával szemben.

40. A német kormány észrevételeiben emlékeztet arra is, hogy az uniós jogalkotó azért döntött úgy, hogy az ingatlanok bérbeadását a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja szerinti adómentességben részesíti, mert ez a tevékenység viszonylag passzív jellegű, pusztán az idő múlásától függ, és jelentős hozzáadott értéket nem eredményez[47], eltérően más ipari vagy kereskedelmi jellegű üzleti tevékenységektől[48], vagy olyan tevékenységektől, amelyek tárgya jellemzően inkább szolgáltatás nyújtása, mint csupán valamely dolog rendelkezésre bocsátása. Nem találok azonban az ügy iratai között olyan információt, amely – ha megállapítást nyer, hogy az egységet képező szolgáltatás elmélete alapján az alapügyben szereplő teljes ügyletnek a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése l) pontja alapján adómentesnek kellene lennie –

[43] Itt különösen az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 46., 48. és 50. pontjára utalok.

[44] 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet (C-463/16, EU:C:2018:22, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még: ezen ítélet 36. pontja.

[45] 2019. február 28-i ítélet (C-278/18, EU:C:2019:160).

[46] Lásd: 2019. február 28-i Sequeira Mesquita ítélet (C–278/18, EU:C:2019:160, 32. és 33. pont).

[47] A Bíróság további megállapításait illetően lásd többek között: 2004 november 18-i Temco Europe ítélet (C-284/03, EU:C:2004:730, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[48] Lásd: a jelen indítvány 31. pontja.

megkérdőjelezné az ügylet passzivitásának ezt a követelményét. Az ügy irataiban semmi nem utal többek között arra, hogy a bérbeadónak külön kötelezettsége lenne a kifejezetten az érintett épület szerződés szerinti használatához igazított különböző berendezések karbantartására [49].

41. Egyébiránt az alapügyben szóban forgó helyzetet össze lehet hasonlítani azzal a helyzettel, amellyel a Bíróságnak a Mailat ítéletében [50] kellett foglalkoznia. Ebben az ügyben az volt a kérdés, hogy egy étterem kereskedelmi célú működtetéséhez használt ingatlanra, valamint az ehhez szükséges valamennyi tárgyi és fogyóeszközre vonatkozó bérleti szerződés a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja értelmében vett „ingatlan bérbeadásának" vagy összetett szolgáltatásnyújtásnak minősül-e. Az ügyirat elemeinek vizsgálatát követően a Bíróság megállapította, hogy az *ingóságoknak* a bérleti szerződés tárgyát alkotó bérlete láthatóan nem választható el az ingatlan bérletétől. Egyesek ezen ingóságok közül (mint például a konyhaberendezések és -eszközök) ezen ingatlanhoz *tartoznak*, és azokat az *ingatlan elválaszthatatlan részének* kell tekinteni [51]. Az ingatlannal egyidejűleg bérbe adott (vagy átruházott) fogyóeszközöket az ingatlannal azonos jogcímen érintette az étterem üzemeltetése, így ez a bérbeadás/átruházás nem tekinthető olyannak, mint amely önálló célt követ, hanem, épp ellenkezőleg, olyan eszköznek kell tekinteni, amely arra szolgál, hogy a főszolgáltatást, vagyis az ingatlan bérbeadását a lehető legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni [52]. Következésképpen a Bíróság megállapította, hogy ilyen esetben az ingatlan bérbeadását úgy kell tekinteni, hogy a felszerelési tárgyak – köztük az ezen ingatlan részét képező tárgyak – és fogyóeszközök bérbeadásához képest a főszolgáltatást alkotja [53].

42. Ezért én is úgy vélem, hogy az alapügyben szereplő jogvita keretében az ilyen bérleti szerződés, amelyben a tulajdonos általi ellenszolgáltatás mindig passzív jellegű, pusztán az idő múlásával következik be, nem tartalmaz más szolgáltatást, mint a bérelt ingatlannak a bérlő részére történő rendelkezésére bocsátását, függetlenül attól, hogy ezen ingatlan a funkciója szempontjából hasznos rendszerekkel van-e felszerelve.

43. A fenti megfontolásokból tehát az következik, hogy a héairányelv 135. cikke (2) bekezdésének c) pontjában előírt adóztatás nem alkalmazható, ha a berendezések és gépek bérbe- vagy haszonbérbe adása csupán járulékos jellegű a fő szolgáltatáshoz, azaz az épület bérbe- vagy haszonbérbe adásához képest.

44. A német kormány úgy véli, hogy ez a megállapítás a héairányelv 135. cikke (2) bekezdése c) pontja hatályának leszűkítését eredményezné, és ellentétes lenne az ezen irányelv által létrehozott általános szabályozás rendelkezései nem megszorító értelmezésének elvével.

45. Nem osztom ezeket a fenntartásokat.

46. Egyrészt nem hiszem, hogy végleges következtetéseket lehetne levonni a héairányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdése c) pontjának hatályát illetően, mivel ez végső soron nagymértékben az egyes ügyletek egyedi értékelésétől függ. Például elképzelhetőnek tartom, hogy

[49] Egyébként a kérdést előterjesztő bíróság, amikor úgy ítélte meg, hogy egységet képező szolgáltatásról van szó, egyúttal azt is megállapította, hogy az állattartásra szolgáló épület felszerelésének bérbeadása a bérlő számára nem önálló célként jelenik meg, hanem csupán arra szolgál, hogy a főszolgáltatást a lehető legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni.

[50] 2018. december 19-i ítélet (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[51] Ha ezen vagyontárgyak beépítésre kerülnek, és ezáltal az érintett ingatlan szerves részének kell tekinteni őket, *ingó* jellegük vitathatóvá válik. Az sem zárható ki teljesen, hogy a Bíróság még olyan vagyontárgyak fennállását is megállapítja, amelyek a héa--irányelv 135. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében „berendezésnek" vagy „gépnek" minősülnek.

[52] Lásd: 2018. december 19-i Mailat-ítélet (C-17/18, EU:C:2018:1038, 39. pont).

[53] Lásd: 2018. december 19-i Mailat-ítélet (C-17/18, EU:C:2018:1038, 41. pont).

a berendezések vagy gépek bérbeadása, bár egy épület bérbe- vagy haszonbérbe adásához kapcsolódik, más körülmények között a fő szolgáltatásnak minősül. Ezt követően az „ingatlan” minőség meghatározásának eleget tevő[54], az elhelyezésükre szolgáló épülettől vagy építménytől részben vagy egészben különválasztható berendezések és gépek bérbe- vagy haszonbérbe adása, a héairányelv 135. cikke (2) bekezdésének első albekezdése értelmében szintén héakötelesnek minősülhet.

47. Másrészt, a héairányelv 135. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében szereplő fogalmak továbbra is tágan értelmezhetők, ami azt jelenti, hogy az e rendelkezés értelmében vett „berendezések” vagy „gépek” fogalmát széles értelemben kell alkalmazni. Ezzel szemben, az általam említett okok miatt úgy vélem, hogy a mentességet kizáró rendelkezések esetében alkalmazandó értelmezési elvek önmagukban nem követelik meg az egységet képező szolgáltatásokra vonatkozó ítélkezési gyakorlat alkalmazásának kizárását.

48. Ilyen körülmények között véleményem szerint a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontját és (2) bekezdése első albekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az állattartásra szolgáló épületek haszonbérbe adására vonatkozó mentesség ezen irányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdésének c) pontja értelmében kiterjed az épület állattartásra szolgáló épületként betöltött funkciójához kapcsolódó speciális felszerelését képező berendezések és gépek haszonbérbe adására is, amennyiben ezeket a berendezéseket és gépeket az épület bérbeadásához kapcsolódóan járulékosan bocsátják rendelkezésre.

A héairányelv 135. cikke (2) bekezdése második albekezdésének értelmezéséről

49. A német kormány szerint amennyiben a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre úgy válaszolna, hogy a héairányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdésének c) pontja nem alkalmazható az alapügyben, mivel egy elsősorban az épület haszonbérbe adásának jellemzőivel bíró egységet képező szolgáltatásról van szó, ami az ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja szerinti adómentességgel járna, ez nem jelentené automatikusan azt, hogy az olyan nemzeti rendelkezés, mint az UStG 4. §-a (12) bekezdésének második mondata, összeegyeztethetetlen a héairányelvvel. Épp ellenkezőleg, ez azt a kérdést vetné fel, hogy a héairányelv 135. cikke (2) bekezdésének második albekezdése alapján az épületbe beépített berendezések és gépek haszonbérbe adása héaköteles-e amely kérdésre a német kormány a Bíróságtól kér választ.

50. Az ügy iratainak elemzéséből azonban kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nyilvánvalóan és kifejezetten nem terjesztett a Bíróság elé az ez utóbbi rendelkezés értelmezésére irányuló kérdést[55]. Elismerve ugyan, hogy olyan kérdésről van szó, amely felmerülhet az alapeljárásban szereplő helyzet elemzésének későbbi szakaszában, meg kell állapítani, hogy a Bíróság erre a kérdésre, amelyet kizárólag a német kormány vetett fel, nem válaszolhat.

[54] Amint az véleményem szerint már a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése l) pontjának és 135. cikke (2) bekezdése c) pontja első albekezdésének együttes olvasatából is kitűnik, és amint azt a 282/2011/EU módosított végrehajtási rendelet is megerősíti (lásd: a jelen indítvány 5. pontja).

[55] Lásd többek között a kérdést előterjesztő bíróságnak a Bíróság 2021. október 20-i, a Bírósághoz 2021. december 1-jén beérkezett információkérésére adott válaszát.

Végkövetkeztetés

51. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontját és (2) bekezdése első albekezdésének c) pontját

a következőképpen kell értelmezni:

az állattartásra szolgáló épületek haszonbérbe adására vonatkozó mentesség ezen irányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdésének c) pontja értelmében kiterjed az épület állattartásra szolgáló épületként betöltött funkciójához kapcsolódó speciális felszerelését képező berendezések és gépek haszonbérbe adására is, amennyiben ezeket a berendezéseket és gépeket az épület haszonbérbe adásához kapcsolódóan járulékosan bocsátják rendelkezésre.