



Határozatok Tára

JÁN MAZÁK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2012. szeptember 11.¹

C-299/11. sz. ügy

**Staatssecretaris van Financiën
kontra
Gemeente Vlaardingen**

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Héa — Adóköteles ügyletek — Az adóalany által »vállalkozása keretében« előállított termékek saját vállalkozása céljaira való felhasználása”

1. „Jó adó nem létezik.” E velős idézetet Sir Winston Churchillnek tulajdonítják. A jelen ügyben pedig az a kérdés merült fel, hogy az ún. „vélelmezett termékértékesítés” összefüggésében a földterület mint olyan holland hatóságok általi adóztatása – az adóalany szemszögéből – ha „jó adónak” nem is, de legalább „jogszerű adónak” tekinthető-e a hatodik héairányelv² fényében.

2. Úgy tűnik, Hollandiában nagyfokú bizonytalanság övezi az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésekre vonatkozó rendelkezéseket (részben) átültető holland szabályok értelmezését és alkalmazandóságát. A Hoge Raad der Nederlanden (holland legfelsőbb bíróság) jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmének kimenetele azt is jelentheti, hogy a vállalkozások a múltban túlzott mértékű héát fizettek, mivel a saját földterület értékét beleszámították a vélelmezett termékértékesítés adóalapjába.³ A Hoge Raad ezért úgy döntött, hogy iránymutatást kér a hatodik irányelv releváns rendelkezésének, azaz az 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának értelmezésével kapcsolatban. E kérelem a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) és a Gemeente Vlaardingen (Vlaardingen önkormányzata; a továbbiakban: önkormányzat) közötti jogvitában merült fel.

3. Közelebről az a kérdés merült fel, hogy a hatodik irányelv lehetővé teszi-e az adóhatóságok számára, hogy egyes ügyleteket ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésként kezeljenek (vélelmezett termékértékesítés) úgy, hogy a harmadik személy által az adóalany (az önkormányzat) saját telkén végzett (építési) munkálatokból álló ingatlanépítést „termékértékesítésnek” tekintik, valamint hogy a héafizetés alapjába beleszámítsák a telek értékét, még akkor is, ha e telket korábban ezen adóalany adómentes gazdasági tevékenység folytatására használta (pályák bérbeadása sportegyesületek számára), és e telek vonatkozásában nem rendelkezett adólevonási joggal.⁴

1 — Eredeti nyelv: angol.

2 — A módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

3 — Lásd PricewaterhouseCoopers, *Should own land be included in the taxable amount? [A saját földterületet bele kell-e számítani az adóköteles összegbe?]*, 2011. október 20.

4 — A részletek vonatkozásában lásd az ügy tényállását és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés teljes szövegét a lenti 11. és azt követő pontokban.

I – Jogi háttér

A – Az uniós jog

4. A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében:

„A tagállamok ellenérték ellenében történő értékesítéssel azonos elbírálás alá vonhatják a következőket:

- a) az adóalany által üzemeltetése [helyesen: vállalkozása] keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott termékek üzleti célra [helyesen: saját vállalkozása céljaira] történő felhasználása, amennyiben az ilyen terméknek egy másik adóalanytól való megszerzése nem jogosítaná fel a [héta] teljes levonására”.

5. A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja az adóalap vonatkozásában a következőket írja elő:

„A. Belföldön

(1) Az adóalap a következő:

[...]

- b) az 5. cikk (6) és (7) bekezdése szerinti termékértékesítések esetén a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár”.

6. 2007. január 1-jén a hatodik irányelvet hatályon kívül helyezték, és a helyébe a 2006/112/EK tanácsi irányelv⁵ lépett. A 2006/112 irányelv 18. cikke lényegében megfelel a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének.

B – A nemzeti jog

7. A Wet op de omzetbelasting 1968 (a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény, a továbbiakban: Wet OB) 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja e törvény 1969. január 1-jei hatálybalépésekor a következőképpen rendelkezett:

„(1) Termékértékesítésnek minősülnek a következők:

[...]

- h) a saját vállalkozás keretében a saját vállalkozás céljaira előállított termékek feletti rendelkezés, ha e termékeket, valamely vállalkozótól való beszerzésük esetén, olyan adó terhelné, amelynek vonatkozásában az adólevonási jog részben vagy egészben kizárt; a saját vállalkozás keretében előállított termékekkel azonos elbírálás alá esnek az anyagok rendelkezésre bocsátása mellett megbízás alapján előállított termékek.”

8. A Wet OB 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja később kiegészült, és a tényállás idején a következőképpen rendelkezett:⁶

5 — A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.). A 2006/112 irányelv 2007. január 1-jétől az uniós héajogszabályok, többek között a hatodik irányelv helyébe lépett.

6 — A módosítások kiemelve.

„(1) Termékértékesítésnek minősülnek a következők:

[...]

- h) a saját vállalkozás keretében a saját vállalkozás céljaira előállított termékek feletti rendelkezés, ha e termékeket, valamely vállalkozótól való beszerzésük esetén, olyan adó terhelné, amelynek vonatkozásában az adólevonási jog részben vagy egészben kizárt; a saját vállalkozás keretében előállított termékekkel azonos elbírálás alá esnek az anyagok – *beleértve az ingatlanokat is* – rendelkezésre bocsátása mellett megbízás alapján előállított termékek; *e rész nem alkalmazandó azokra a beépítetlen ingatlanokra, amelyek nem minősülnek a 11. cikk (4) bekezdése értelmében vett építési telkeknek.*”

9. Hollandiában ezt „integrált adónak” nevezik.

10. A Wet OB 8. cikkének (3) bekezdése értelmében:

„A 3. cikk (1) bekezdésének g) és h) pontja, valamint a 3a. cikk (1) bekezdése értelmében vett értékesítések szempontjából ellenértéknek az a (forgalmi adót nem tartalmazó) összeg tekintendő, amelyet a termékért akkor kellett volna fizetni, ha azt az értékesítés időpontjában olyan állapotban szereztek volna meg vagy állították volna elő, amilyen állapotban az ebben az időpontban található volt.”

II – A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

11. Az önkormányzat a Wet OB értelmében vett vállalkozó, és több, sportpályákat is magában foglaló sportlétesítmény tulajdonosa. Az önkormányzat e füves pályákat már évek óta héamentesen adja bérbe különböző sportegyesületek számára.

12. 2003-ban az önkormányzat különböző vállalkozókat bízott meg e füves pályák műfüves korfball- és labdarúgópályákká, valamint aszfaltburkolatú kézilabdapályákká (a továbbiakban: pályák) történő átalakításával.

13. Az önkormányzat a pályákat azok 2004. évi átvételét követően is héamentesen adta bérbe, mégpedig a füves pályákat korábban bérlő sportegyesületek számára.

14. A vállalkozók által az önkormányzattal szemben az általuk elvégzett munkálatok ellenében kiszámlázott – 293 993 euró összegű héát is magában foglaló – összeg összesen 1 547 440 eurót tett ki. Az önkormányzat az említett héaösszeget a forgalmi adó bevallásában nem vonta le azonnal előzetesen felszámított adóként.

15. Az adóhatóság a pályáknak az önkormányzat általi bérbeadását – a Wet OB 11. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti adómentes szolgáltatást – megbízás alapján anyagok, különösen (építési) telek „rendelkezésre bocsátása” mellett előállított termékek feletti – a Wet OB 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja értelmében vett – vállalkozási célú rendelkezésnek tekintette. Az adóhatóság álláspontja szerint ez azt jelenti, hogy az önkormányzatot úgy kell kezelni, mint aki értékesítette a pályákat, amire tekintettel a vállalkozók által a vele szemben kiszámlázott héaösszeg levonása mellett héát kell fizetnie. Az adóhatóság ezért az önkormányzattal szemben a 2004. január 1-je és 2004. december 31. közötti időszak vonatkozásában utólagos adómegállapításról szóló határozatot bocsátott ki. Az önkormányzat e határozattal szemben kifogást emelt, az adóhatóság azonban határozatában helybenhagyta az eredeti határozatot.

16. Az önkormányzat által e határozattal szemben előterjesztett keresetet mint megalapozatlant a Rechtbank te's-Gravenhage (hágai elsőfokú bíróság) elutasította. Ezt követően az önkormányzat a Rechtbank határozatával szemben fellebbezést nyújtott be a Gerechtshof te's-Gravenhagéhoz (hágai másodfokú bíróság).

17. Az adóhatóság a Gerechtshof előtt azt az álláspontot képviselte, hogy a héát az utólagos adómegállapításról szóló határozatban túlzottan magas összegben állapították meg. A másodfokú eljárásban ezért 116 099 euró összegű héa utólagos megállapításáról szóló határozatból kell kiindulni, amely héa összegét a következőképpen számították ki:

Pályalétesítési költségek	1 547 440 euró
Telekérték	+ 610 940 euró
Adóalap	2 158 380 euró
A 2 158 380 euróra eső 19%-os héa	410 092 euró
Adólevonás a létesítés vonatkozásában	– 293 993 euró
Fizetendő héa	116 099 euró

18. A Gerechtshof 2009. június 26-án hatályon kívül helyezte a Rechtbank határozatát, és az adóhatóság határozatának, valamint az utólagos adómegállapításról szóló határozatnak a megsemmisítése mellett helyt adott az adóhatóság határozatával szemben benyújtott keresetnek. Közelebbről, a Gerechtshof úgy határozott, hogy a Wet OB 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja sérti a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját annyiban, amennyiben a héa kivetése szempontjából e rendelkezés értelmében a vállalkozó megbízásából anyagok – beleértve az ingatlanokat is – rendelkezésre bocsátása mellett harmadik személyek által előállított termékek feletti rendelkezés is értékesítésnek tekintendő. A Staatssecretaris van Financiën felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Gerechtshof ítéletével szemben a Hoge Raad der Nederlanden előtt.

19. Mindezek alapján a Hoge Raad der Nederlanden úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdésével és 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával összefüggésben értelmezett 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját, hogy a tagállam héát vethet ki valamely ingatlan dolognak az adóalany általi, adómentes célra történő felhasználására akkor, ha

- ez az ingatlan dolog az adóalany saját telkén és megbízásából valamely harmadik személy által ellenérték fejében elkészített dolog (építmény), és
- az adóalany ezt a telket korábban (ugyanazon) héamentes vállalkozási célra használta fel, és e vonatkozásban még nem élt adólevonással,

minek következtében az adóalany saját telkére, illetve annak értékére héát vetnek ki?”

III – Értékelés

A – A felek fő érvei

20. Az önkormányzat álláspontja szerint az előterjesztett kérdésre nemleges választ kell adni. Véleménye szerint, amennyiben az adóalany – mint jelen esetben a vállalkozó – a megrendelője (az önkormányzat) által rendelkezésére bocsátott anyagok felhasználásával állítja elő termékét, a termék előállítását az adóalany, és nem a megrendelőjének „vállalkozása keretében” végzett tevékenységnek kell tekinteni. Amennyiben e termék előállítása héáköteles a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdése értelmében – amelyet a Wet OB 3. cikke (1) bekezdésének c) pontja ültetett át – ugyanezen termék nem kezelhető⁷ egyidejűleg a megrendelő vállalkozása keretében előállított termékként is.

21. Az önkormányzat előadja továbbá, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja a valamely másik adóalanytól termékeket vásárló adóalanyokkal („beszerzett termékek”) és a saját vállalkozásuk keretében termékeket előállító adóalanyokkal („előállított termékek”) szembeni egyenlő adójogi bánásmód biztosítását célozza. Az egyenlő bánásmód biztosítása érdekében elegendő, hogy a levont héát visszafizessék. Ez nem szükséges azonban ahhoz, hogy az adóteher egyenlően kerüljön megosztásra a beszerzett termékek és az előállított termékek között. Álláspontja alátámasztására az önkormányzat a 67/228/EGK második tanácsi irányelv⁸ elfogadásához vezető jogalkotási dokumentumokra, valamint a hatodik irányelvre hivatkozik.

22. Mindenesetre a héa oly módon történő kivetése, mint ahogy az a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügyben történt, ahol azt az adóalany tulajdonát képező pályák telekértékére is kivetették, és ahol e pályákat ezen adóalany adómentes tevékenység végzéséhez használta, jelentősen növelné ezen adóalany adóterhét, és sértené a héarendszerben rejlő adósemlegesség elvét.

23. A holland kormány előadja, hogy az uniós jogalkotó a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjában az olyan kifejezések használatával, mint az „előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott” igen tág megfogalmazás mellett döntött. Emellett a „vállalkozása keretében” kifejezés arra utal, hogy hasonlóként értékelhető i. a „termékértékesítés” és ii. a harmadik személy által rendelkezésére bocsátott saját anyagok felhasználásával végzett „termék-előállítás”, amint megállapítást nyer, hogy a terméket az adóalany a vállalkozása keretében rendelte meg.

24. A holland kormány álláspontja szerint a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja a második irányelv 5. cikkének (3) bekezdését váltotta fel, amely úgy rendelkezett, hogy „ellenérték ellenében történő értékesítéssel azonos elbírálás alá kell vonni a következőket [...] az adóalany vagy a megbízásából eljáró más személy által előállított vagy kitermelt termékeknek az adóalany vállalkozásának céljára történő felhasználását”. Az „adóalany vagy a megbízásából eljáró más személy által előállított vagy kitermelt” kifejezést tágabb megfogalmazás váltotta fel a hatodik irányelvben. Ezért nem vonható kétségbe, hogy a hatodik irányelv lehetővé teszi egyes ügyletek ellenérték fejében történő termékértékesítéssel azonos elbírálás alá vonását, mint ahogyan az a jelen ügyben is történt.

25. Emellett annak ellenére, hogy – ellentétben a második irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontjával – a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja nem tartalmazza az „adóalany vagy a megbízásából eljáró más személy” fordulatot, nyilvánvaló, hogy az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja kiterjed minden olyan helyzetre, amelyben az adóalany termékeket szerez be, tehát arra a

7 — A hatodik irányelv 5. cikke (87) bekezdésének a) pontja alapján, amelyet a Wet OB 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja ültetett át.

8 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 71., 1303. o.).

helyzetre is vonatkozik, amikor az adóalany megbízásából végzett munkát az adóalany tulajdonában álló pályákon végezték el. Ugyanakkor e rendelkezés nem terjed ki arra a helyzetre, amikor az adóalany olyan terméket szerez be, amelyet egy harmadik személy a már korábban is az ő tulajdonában lévő anyagból állít elő.

26. Ezt követően a holland kormány azt állítja, hogy egy ilyen ügyben a szóban forgó ügylet ellenérték fejében történő termékértékesítéssel azonos elbírálás alá vonása megfelel a héasemlegesség elvének: amennyiben egy harmadik személy az adóalany megbízásából az ez utóbbi tulajdonában lévő anyagból állít elő termékeket, ez az „azonos elbírálás alá vonás” biztosítja, hogy a termékek értékét⁹ figyelembe vegyék a héa kiszámításánál. Az adósemlegesség elvének fényében ez szükséges annak biztosításához, hogy az adóteher megfeleljen annak, ami akkor terheli az adóalanyt, amikor a saját anyagainak felhasználásával állít elő termékeket, vagy amikor harmadik személy a saját anyagai felhasználásával állít elő terméket, majd értékesíti azt az adóalany részére.

27. Végül a holland kormány azzal érvel, hogy a szóban forgó ügylet ellenérték fejében történő termékértékesítésként való kezelése akkor is érvényes, ha az adóalany a részére végzendő munka érdekében harmadik személy rendelkezésére bocsátott földterületét korábban az adóalany adómentes gazdasági tevékenysége folytatására használta.

28. Ennek megfelelően a holland kormány kifejti, hogy az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a termékértékesítéshez hasonló ügyletként kezeljék az adóalany megbízásából és az adóalany telkén harmadik személy által kivitelezett ingatlan (építési) munkálatokból álló építést és értékesítést, és hogy ezért azt a héa kivetése érdekében figyelembe vegyék. E tekintetben irreleváns, hogy az adóalany korábban adómentes gazdasági tevékenység folytatására használta e földterületet, és hogy e telek vonatkozásában korábban nem rendelkezett héalevonási joggal.

29. A Bizottság lényegében amellet érvel, hogy a Bíróságnak az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adnia, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy ellenérték fejében történő termékértékesítéshez hasonló ügyletként kezeljék az adóalany vállalkozása keretében harmadik személy által a rendelkezésére bocsátott anyagok felhasználásával előállított termék adómentes gazdasági tevékenység céljára történő használatát, amennyiben az anyagokat korábban is az adóalany ezen adómentes gazdasági tevékenységei céljára használták.

B – Elemzés

30. Kérdésével a Hoge Raad arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdésével és 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával összefüggésben értelmezett 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját, hogy a holland adóhatóságok héát vethetnek ki valamely ingatlan dolognak (sportpályáknak) az adóalany (önkormányzat) általi, adómentes célra történő felhasználására – nevezetesen sportegyesületek számára történő bérbeadására – akkor, ha e sportpályák az

⁹ — Itt: a telek/sportpálya értéke.

önkormányzat saját telkén és megbízásából valamely harmadik személy által ellenérték fejében végzett építési munkák eredményei, jöllehet az önkormányzat e telket korábban ugyanezen adómentes tevékenység céljára használta, és az önkormányzat e telek vonatkozásában korábban még nem élt héalevonással, aminek következtében a telek értékére héát vetnek ki.¹⁰

31. Először is megjegyzéseim bevezetőjeként emlékeztetek arra, hogy a hatodik irányelv által bevezetett rendszer szerkezetéből következően szükségképpen levonható az adóalany által az adóköteles tevékenységei érdekében felhasznált termékeket és szolgáltatásokat terhelő adó. Az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással.¹¹ Ha az adóalany által beszerzett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a HÉA hatálya alá nem tartozó tevékenység érdekében használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az előzetesen felszámított adó levonására.¹²

32. Ilyen esetben nyilvánvaló, hogy az adóalany nem szerezheti vissza az általa felhasznált termékek beszerzése során megfizetett héát.

33. Másfelől egyes adóalanyok a gazdasági tevékenységük keretében felhasznált termékeket nem más adóalanyoktól vásárolják (1. lehetőség), hanem ehelyett azokat maguk állítják elő (2. lehetőség), vagy harmadik személlyel állíttatják elő saját helyiségeikben (3. lehetőség, amely a jelen esetben releváns).

34. A 3. lehetőség alapján beszerzett termékeket egyes esetekben adómentes gazdasági tevékenységhez használják. A jelen esetben éppen ez történt.

35. A releváns nemzeti jog vizsgálata alapján a Wet OB 3. cikke (1) bekezdése h) pontjának jogi történetéből arra következtethetünk, hogy e rendelkezés 1969-ben történt bevezetése általa holland jogalkotó a második irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontját kívánta átültetni a Wet OB-ban.

36. Az 5. cikk (3) bekezdésének b) pontja kimondta, hogy „ellenérték ellenében történő értékesítéssel azonos elbírálás alá kell vonni [...] b) az adóalany vagy a megbízásából eljáró más személy által előállított vagy kitermelt termékeknek az adóalany vállalkozásának céljára történő felhasználását”.

10 — Az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontjával kapcsolatosan a kutatásaim eredményeképpen fellelt legközelebbi nemzeti ügy az Egyesült Királyságbeli House of Lords előtti *Robert Gordon's College kontra Customs and Excise Commissioners* ügy [1996] 1 W.L.R. 201 (HL) [Héa – Terméktértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás – Adómentes oktatási szolgáltatásokat nyújtó adóalany – Iskolai játszótérként történő használat érdekében történő telekfejlesztés – A fejlesztést végző vállalkozók díja – A 100%-os tulajdonában álló leányvállalata számára lízingbe adó adóalany – A játszótérek nem kizárólagos használati jogának átengedése az adóalany által – Az adóalany által saját maga számára történő értékesítés – A fejlesztési költségek előzetesen felszámított adóként való levonhatósága – A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja és 6. cikkének (3) bekezdése]. Ebben az összefüggésben lásd még: McKay, H., „Back to College”, *British Tax Review* B.T.R. 321, 1996, amely a Westlaw UK-n keresztül hozzáférhető: amint Lord Hoffmann kifejtette, az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése lehetővé teszi az adóalany által a saját vállalkozása részére történő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adóköteles ügyletként történő kezelését, amennyiben *ha azt egy másik adóalany végezte volna*, nem jogosította volna fel az előzetesen felszámított adó teljes levonására. A döntés feltevés csak akkor alkalmazható, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat valójában nem harmadik személytől szerezte be az adóalany, hanem azokat maga az adóalany teremtette elő (mint például a saját telken való építkezés). Amennyiben a termékeket vagy szolgáltatásokat harmadik személytől szerzik be, azon kérdést, hogy az ezen ügylet után előzetesen felszámított adó levonható-e, a szokásos módon kell eldönteni, azaz annak meghatározásával, hogy adóköteles termékértékesítés történt-e. Nem szükséges annak hipotetikus megválaszolása, hogy mi lenne a megoldás, ha a termékeket és szolgáltatásokat egy harmadik személytől szerzik be. Az 5. cikk (7) bekezdése a) pontjának és a 6. cikk (3) bekezdésének célja annak lehetővé tétele, hogy a tagállamok olyan jogszabályokat alkossanak, amelyek megakadályozzák azon versenytorzulásokat, amelyek akkor fordulnak elő, ha az adóalany adóelőnyhöz juthatna azzal, ha a termékeket és szolgáltatásokat egy bizonyos módon és nem máshogyan szerezne be: azaz, ha azokat inkább saját maga állítaná elő, mintsem hogy azokat harmadik személytől szerezze be. A Robert Gordon's College ügyben az új sportpályáknak a college általi használata a részére egy harmadik személy (Countesswells) által nyújtott szolgáltatáson (licencen) alapult. Lord Hoffmann álláspontja szerint ezért a hatodik irányelv értelmében véve nem beszélhetünk saját részre történő szolgáltatásnyújtási költségről. Ennek megfelelően a döntés hipotézis nem alkalmazható.

11 — Röviden: áthárított adó fizetendő a gazdasági tevékenységet végző személy által értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások után, és előzetesen felszámított adó fizetendő az e személy számára e gazdasági tevékenysége céljából értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások után.

12 — Lásd a C-184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-3039. o.) 24. pontját és a C-72/05. sz. Wollny-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8297. o.) 20. pontját. Lásd továbbá a C-435/05. sz. Investrand-ügyben 2007. február 8-án hozott ítéletet (EBHT 2007., I-1315. o.).

37. A második irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontját a hatodik irányelv is átvette. Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy a két rendelkezés megfogalmazása nem teljesen megegyező.

38. A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja¹³ értelmében „[a] tagállamok ellenérték ellenében történő értékesítéssel azonos elbírálás alá vonhatják a következőket: a) az adóalany által vállalkozása keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott termékek vállalkozási célra történő felhasználása, amennyiben az ilyen terméknek egy másik adóalanytól való megszerzése nem jogosítaná fel a [héta] teljes levonására”. Más szavakkal az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja csak azokra az ügyletekre vonatkozik, amelyeket az adóalany „vállalkozási célból” végez, és a második irányelv 5. cikke (3) bekezdése b) pontjának azon fordulata, miszerint az adóalany „megbízásából eljáró más személy” által előállított vagy kitermelt termékek is e rendelkezés hatálya alá tartoznak, elhagyásra került. Hozzátehetjük továbbá, hogy az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja az adóalany által vállalkozási célra felhasznált „összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott” termékekre is vonatkozik.

39. Elegendő azt megjegyezni, hogy e minimális szövegbeli eltérés ellenére nem látom, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának miért és mennyiben lenne más a célja vagy a hatása, mint a második irányelv 5. cikke (3) bekezdése b) pontjának. A hatodik irányelvben ugyanis nem található erre való utalás.

40. A Bíróság előtt lévő iratokból az következik, hogy a jelen ügyben az adóellenőr a pályák önkormányzat általi első hasznosítási módját – azaz e pályák bérbeadását – a Wet OB 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja szerinti termékértékesítésnek tekintette, mivel az az önkormányzat megbízásából harmadik személy által, az előbbi által biztosított, saját tulajdonú természetes füves pályákon kialakított pályák vállalkozási célra történő hasznosítását jelenti. A Wet OB 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja szerinti „előállított termékek” fogalma alá tartoznak a telekhez tartozó építmények is.

41. Emellett a Wet OB 3. cikke (1) bekezdése h) pontjának alkalmazása szempontjából az előállított ingatlan dolog a telekkel együtt egy egységes (ingatlan) dolognak tekintendő. Az adóellenőr erre tekintettel számította be a pályák adóalapjába a telekértéket, miáltal végeredményben héát kell fizetni az önkormányzat régi természetes füves pályáinak értéke után.

42. Ezért felmerül a kérdés, hogy a Wet OB 3. cikke (1) bekezdése h) pontjának a jelen ügyre történő alkalmazása összeegyeztethető-e a tagállamoknak a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjában biztosított hatáskörökkel.

43. Amint a kérdést előterjesztő bíróság kifejti, kérdések merülnek fel különösen a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának jelentésével és pontos hatályával kapcsolatban a jelen ügy körülményei között.

44. Első ránézésre úgy tűnhet, hogy a Bíróságot eddig csak egy alkalommal kérdezték egyes ügyleteknek a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja alapján ellenérték fejében történő termékértékesítésként történő kezelésére vonatkozó szabályokról a Gemeente Leusden és Holin Groep ügyben¹⁴. Ebben az ítéletben azonban a Bíróság egyértelműen a hatodik irányelv más rendelkezéseire

13 — Jelenleg a 2006/112 irányelv 18. cikkének a) pontja.

14 — A C-487/01. és C-7/02. sz. egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5337. o.). Lásd továbbá a C-322/99. és C-323/99. sz., Fischer és Brandenstein egyesített ügyekben 2001. május 17-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4049. o.) 56. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot (a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdésével kapcsolatban), valamint a 12. lábjegyzetben hivatkozott Uudenkaupungin kaupunki ügyben hozott ítélet 30. pontját (a hatodik irányelv 5., 6. és 20. cikkével kapcsolatban).

fókuszált. A minket foglalkoztató rendelkezést illetően a Bíróság annak kimondására szorítkozott, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja, csakúgy mint 20. cikkének (2) bekezdése azzal a „gazdasági hatással” jár, hogy az adóalanyt olyan összegű adó fizetésére kötelezi, amely megfelel azon levonások mértékének, amelyre nem volt jogosult (az ítélet 90. pontja).

45. A hatodik irányelvnek a „termékek” értékesítésével kapcsolatos 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának célja véleményem szerint – csakúgy, mint a 6. cikkének (3) bekezdésében szereplő, a saját vállalkozás részére nyújtott „szolgáltatásokra” vonatkozó hasonló rendelkezés¹⁵ célja – a verseny torzulásának elkerülése.¹⁶ Az adómentes tevékenységet folytató adóalany az e tevékenységekhez használt termékeket beszerezheti harmadik személyektől, ami után le nem vonható héát kell fizetnie, vagy maga is előállíthatja e termékeket, amely esetben a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja alapján ugyancsak le nem vonható héát kell fizetnie e termékek értéke után. Amint a holland kormány és a Bizottság is helyesen megjegyzi, a héamentes tevékenységet folytató adóalany, aki emiatt nem vonhatja le a korábban e tevékenység céljára beszerzett termékek után fizetett adót, e termékeknek a saját vállalkozása keretében történő előállításával gazdasági előnyhöz jutna az ugyanezen adómentes tevékenységet folytató más olyan kereskedőkkel szemben, akik az e célra szükséges termékeket nem tudják – illetve nem akarják – maguk előállítani. Ezért született az a rendelkezés, hogy a saját vállalkozása keretében termékeket előállító adóalany is köteles héát fizetni.

46. A második irányelv A. mellékletének 7. pontja egyértelművé teszi, hogy ezen irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontja (ennél fogva a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja is) az egyenlő adóztatás biztosítását célozza egyfelől a vállalkozási tevékenység céljára beszerzett, héalevonásra azonnal, illetve teljes mértékben nem jogosító termékek, másfelől az adóalany vagy a megbízásából eljáró harmadik személy által előállított vagy kitermelt, ugyanezen célokra használt termékek – mint amilyen az alapügy tárgyát is képezi – között.

47. A fent kifejtettek nyilvánvalóan a héarendszerben rejlő¹⁷ és e rendszernek az alapelvét képező¹⁸ adósemlegesség elvének alkalmazását jelentik. Ezen elv elsődleges célja az adóalanyokkal szembeni egyenlő bánásmód biztosítása.¹⁹

48. Ezt követően arra hívnám fel a figyelmet, hogy a jelen ügyben felmerül a kérdés, hogy a szóban forgó sportpályák a műfűvel vagy aszfalttal való újraburkolásuk után a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében véve újonnan „előállított” terméknek tekinthetők-e – ami láthatólag a holland adóhatóságok, a holland kormány, valamint a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja –, vagy azokat úgy kell tekinteni, mint ugyanazon, egyszerűen továbbfejlesztett, megújított termékeket.

49. Álláspontom szerint messze nem egyértelmű, hogy a sportpályák újonnan „előállított” termékeknek minősülnek. Valójában erről egyáltalán nem vagyok meggyőződve.

15 — A hatodik irányelv e rendelkezése értelmében: „A verseny torzulásának elkerülése érdekében a tagállamok – a 29. cikk szerinti konzultációval összhangban – az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatással azonos elbírálásban részesíthetik az adóalany saját vállalkozása részére nyújtott szolgáltatását azon esetben, ha azt egy másik adóalany végezte volna, és e szolgáltatásnyújtás nem jogosította volna az előzetesen felszámított [héa] teljes levonására.”

16 — A verseny torzulásának elkerülésével kapcsolatban lásd többek között a C-288/07. sz., Isle of Wight Council és társai ügyben 2008. szeptember 16-án hozott ítéletet (EBHT 2008., I-7203. o.).

17 — Lásd különösen a C-283/95. sz. Fischer-ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-3369. o.) 27. pontját és a C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-4947. o.) 19. pontját.

18 — Lásd a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10413. o.) 67. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

19 — Lásd különösen a C-174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10567. o.) 41. pontját; a C-262/08. sz. CopyGene A/S ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-5053. o.) 64. pontját, valamint a C-259/10. és C-260/10. sz., Rank Group egyesített ügyekben 2011. november 10-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-10947. o.) 61. pontját. Lásd továbbá a C-240/05. sz. Eurodental-ügyben 2006. december 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11479. o.) 55. pontját.

50. E tekintetben a V.O.F. Dressuurstal Jespers-ügyben hozott végzésben²⁰ a Bíróság emlékeztet arra, hogy korábban a Van Dijk's Boekhuis ügyben hozott ítéletében²¹ – miután megjegyezte, hogy „a köznyelvben egy árucikk előállítása olyan áru létrehozását jelenti, amely korábban nem létezett” – kimondta, hogy a vásárló által rendelkezésre bocsátott anyagból csak akkor lehet szó termék előállításáról, ha a vállalkozó egy új árut hoz létre a vásárlója által neki átadott anyagokból.

51. Ehhez hozzátenném, hogy a Bíróság azt is egyértelművé tette a Van Dijk's Boekhuis ügyben hozott ítéletében²², hogy új terméket akkor állítanak elő, ha a vállalkozó munkája olyan árut eredményez, „amelynek a funkciója az általánosan elfogadott szempontok szerint eltér a rendelkezésre bocsátott anyagok funkciójától. A nemzeti bíróság feladata, hogy a termék használati módjait figyelembe véve eldöntse, hogy új termék előállítása történt-e”.

52. Első látásra úgy tűnik, hogy ebben az esetben nem ez a helyzet áll fenn, mivel nehezen képzelhető el, hogy a sportpályák – műfűvel, illetve aszfalttal történő burkolásuk következtében – korábban nem létező termékekké váltak volna.

53. Hozzá kell tenni ugyanis, hogy a Van Dijk's Boekhuis ügyben hozott ítéletében²³ a Bíróság kifejtette, hogy a javítások (amelyekről a jelen esetben szó van), legyenek akár radikálisok is, amelyek pusztán a vállalkozó rendelkezésére bocsátott terméknek a korábbi funkciójába történő visszaállítását szolgálják új termék létrehozása nélkül, nem minősülnek a vásárló anyagából előállított terméknek.

54. Annak ellenére, hogy a szóban forgó sportpályákon végzett munka több hatással járt, mint egy egyszerű javítás vagy fejlesztés, véleményem szerint azok ugyanúgy sportpályák maradnak, amelyeket ráadásul ugyanazon sportegyesületeknek adnak bérbe – így megtartják ugyanazon funkciójukat a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében.²⁴

55. Akárhogy is legyen, nem a Bíróság, hanem a kérdést előterjesztő bíróság feladata lesz ennek konkrét eldöntése, figyelembe véve többek között azt, hogy az új pályákat mire használják, és a tényállásról való döntés. Ennek megfelelően a jelen indítványnak a kérdést előterjesztő bíróság által megállapított és az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben ismertetett tényeken, és csakis azokon kell alapulnia.

56. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kitűnik, hogy a Hoge Raad arra a megállapításra jutott, hogy újonnan előállított termékekről van szó.

57. Úgy gondolom, hogy a kérdést előterjesztő bíróság valószínűleg a sportpályákon végzett munkák nagyságrendje miatt jutott erre a megállapításra. E tekintetben érdemes megjegyezni, hogy a műfüves felület, illetve az aszfalt lerakásának költsége, úgy tűnik, majdnem két és félszer nagyobb a telek értékénél.

58. A Bizottság helyesen jegyzi meg, hogy e tekintetben a kérdést előterjesztő bíróságnak újra kellene értékelnie ezt a kérdést – hiszen amennyiben az alapügy tárgyát képező sportpályákat mindennek ellenére a kérdést előterjesztő bíróság végül mégsem minősítené új termékeknek, akkor a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja mindenesetre nem lenne alkalmazható.

59. Következésképpen az alábbi megfontolások csak akkor relevánsak, ha a kérdést előterjesztő bíróság megerősíti, hogy az új sportpályákat valóban a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett újonnan előállított terméknek kell tekinteni.

20 — A C-233/05. sz. ügyben 2006. június 1-jén hozott végzés (EBHT 2006, I-72. o.) 27. pontja.

21 — A 139/84. sz. ügyben 1985. május 14-é hozott ítélet (EBHT 1985, 1405. o.) 20. és 21. pontja.

22 — A 21. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 23. pontja.

23 — A 21. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 22. pontja.

24 — Lásd a 20. és 21. lábjegyzetet.

60. Amint a Bizottság helyesen javasolta, a következő kérdés az, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja alkalmazandó-e a Wet OB 3. cikke (1) bekezdése h) pontja második részének hatálya alá tartozó termékekre is, azaz „az anyagok – *beleértve az ingatlanokat is* – rendelkezésre bocsátása mellett megbízás alapján előállított termékekre”.²⁵

61. Véleményem szerint a válasz főszabály szerint igen. A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjában használt „vállalkozási célra” kifejezés nem szükségszerűen csak a maga a vállalkozás által előállított termékekre vonatkozik. E kifejezés kétségtől kiterjedhet az adóalany által rendelkezésére bocsátott anyagokból harmadik személy által előállított termékekre is.

62. Ugyanakkor a kettős adóztatás elkerülése érdekében – a fizetendő összeg kiszámítása során – figyelembe kell venni azt, hogy az adóalany már fizetett héát a harmadik személy által az előállított termékről kiállított számla alapján. Úgy tűnik a holland adóhatóságok így jártak el a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügyben. Figyelembe vették, hogy az adóalany már kifizetett egy héát tartalmazó számlát.

63. Egyes ügyleteknek a hatodik irányelv 5. cikkének (6) és (7) bekezdése alapján ellenérték fejében történő termékértékesítésként történő kezelése valójában a vállalkozás keretében előállított terméknek (vagy nyújtott szolgáltatásnak) az adóalany által az adómentes tevékenységéhez történő felhasználásakor valósul meg.

64. Álláspontom szerint, ellentétben a holland kormány álláspontjával, ilyen esetben – amikor az adóalany (önkormányzat) az anyagokat már átalakításuk vagy egy új termékbe történő beépítésük előtt is adómentes tevékenysége végzéséhez használta – az adóhatóságoknak figyelembe kell venniük ezt a körülményt a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának alkalmazása kapcsán. Más szavakkal, ezen anyagok (azaz a telek) értéke nem foglalható bele a héaszámítás céljából alkalmazott adóalapba.

65. A tárgyaláson a Bizottság e tekintetben egy jó példát hozott fel. Tegyük fel, hogy az önkormányzat nem rendelkezik sportpályákkal, azonban szeretne ilyeneket bérbeadás céljából beszerezni. Ilyen körülmények között a következő két helyzet képzelhető el: vagy a) használatra kész sportpályákat vásárol, amelyek ára után héát kell fizetnie, amely a telekértéket és a pályák kiépítéséhez szükséges munkák költségét is terheli, vagy b) az önkormányzat saját tulajdonában álló telke alkalmas a használatra. Tegyük fel, hogy a b) esetben az önkormányzat egy erdőben rendelkezik egy telekkel. Így e telket sportpályákra történő átalakítása céljából előkészítené és fejlesztené. Amikor e sportpályák bérbeadásra kerülnek, azaz amikor az adóalany azokat gazdasági tevékenysége végzéséhez használja, a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja alapján héát kellene fizetni a teljes – azaz a telekértéket is magában foglaló – összeg után.

66. Véleményem szerint ez a két következő helyzet azonos adójogi kezelését jelenti: egyfelől használatra kész sportpályák vásárlása, másfelől ilyenek kialakítása az adóalany saját telkén.

67. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügy tárgyát képező telket nemcsak jelenleg használják sportpályákként, hanem azokat korábban is ugyanerre a célra használták. Az a körülmény, hogy a szóban forgó sportpályákat évekig (ugyanezeknek) a sportegyesületeknek adták bérbe, egyértelműen kiderül a Bíróság előtti iratokból.

68. Következésképpen e sportpályákat az önkormányzat már korábban is gazdasági tevékenysége céljára használta. Ami lényeges, az az, hogy az adóalany által a telek gazdasági tevékenysége folytatására történő használata nem értékelhető kétszeresen is ellenérték fejében történő termékértékesítésnek.

25 — Kiemelés tőlem.

69. Ellenkező esetben a kettős adóztatás és az adósemlegesség elve sérelmének kockázata merülne fel. Amint a Bizottság helyesen kifejtette a tárgyaláson, amennyiben az önkormányzat kívágta volna az erdejéből a fákat, és először az érintett telket kialakította volna, és egyszerű természetes fűvel ültette volna be annak érdekében, hogy sportpályákká alakítsa azt, majd másodszor néhány év múlva úgy döntött volna, hogy műfűvel burkolja le azt, akkor a holland kormány értelmezése szerint mindkét ügyletet héa terhelte volna. Következésképpen e kormány álláspontja szerint kétszer kellett volna héát kivetni a telek értékére.

70. Véleményem szerint a tagállamok a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának alkalmazása céljából nem vehetik figyelembe a felhasznált anyagok értékét, amennyiben azokat az adóalany már korábban is gazdasági tevékenysége céljára használta.

71. A tárgyaláson a holland kormány azzal érvelt, hogy a héarendszer egyébként sem ideális.²⁶ Ugyanakkor álláspontom szerint (amellyel a Bizottság is egyetért) kétség esetén, amennyiben különböző értelmezések lehetségesek, azt az értelmezést kell elfogadni, amely a legjobban lehetővé teszi a kettős adóztatás elkerülését.

72. Hasonlóképpen a holland kormány a tárgyaláson azt is előadta, hogy az általam ezen indítványban támogatott megközelítés egyébként sem releváns ebben az esetben, mivel a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügyben nem merült fel kettős adóztatás, hiszen a szóban forgó sportpályák után soha nem fizették meg a héát.

73. Az önkormányzat cáfolni kívánta a holland kormány azon állítását, miszerint a telek után nem fizettek héát. Azzal érvelt, hogy annak ellenére, hogy a sportpályákat már jóval korábban kialakították, az akkor hatályos szabályok alapján az önkormányzat megfizette az ún. integrált adót. Noha a Wet OB 3. cikke (1) bekezdése h) pontjának jelenleg hatályos változata kivételt tesz az építési teleknek nem minősülő telkek vonatkozásában, ez a kivétel a tényállás idején nem volt alkalmazható. Az önkormányzat ezért ragaszkodott azon álláspontjához, hogy megfizette a telek értéke, valamint a telek fejlesztésének és az eredeti sportpályákká történő átalakításának költségei után a héát.

74. Véleményem szerint elegendő megjegyezni, hogy a releváns szempont nem ez. A kulcskérdés nem az, hogy fizettek-e már héát e pályák után, vagy sem, hanem hogy e pályákat (azaz az anyagokat) az adóalany már korábban is gazdasági tevékenysége céljára használta-e.

75. Mivel a szóban forgó sportpályákat már a fejlesztésük előtt is évekig bérbe adták, a kérdést előterjesztő bíróság előtt fekvő helyzet gazdasági szempontból teljesen eltér attól a helyzettől, amely akkor állna fenn, ha az önkormányzat ma egy harmadik személytől vásárolna pályákat. Ezért úgy vélem, hogy az alapügy tárgyát képező helyzet nem kezelhető ellenérték fejében történő termékértékesítésként. Amint a Bizottság helyesen megjegyezte, ez a következtetés teljes mértékben megfelel a héarendszernek.

76. A folytatott gazdasági tevékenység valójában a műfüves, illetve az aszfaltburkolat lerakása volt az önkormányzat megbízásából. E tevékenység után héát fizettek, amely adót az önkormányzat nem vonhatta le, mivel a saját tevékenysége – a sportpályák sportegyesületek részére történő bérbeadása – adómentes. Ezért más héaköteles termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra nem került sor.

77. Végkövetkeztetésem levonása előtt először megjegyzem, hogy a fenti megállapítást nem kérdőjelezi meg a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdése, amelyre az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdés szintén utal. E rendelkezés értelmében „[a] tagállamok az (1) bekezdés értelmében vett értékesítésnek tekinthetik meghatározott építési tevékenységeket [teljesítését]”.

26 — A holland kormány hozzáteszi, hogy a rendszer főleg a kivételek miatt nem ideális, és néha kettős adóztatáshoz vezet az egyes költségelemek vonatkozásában.

78. Álláspontom szerint azonban a Bizottság helyesen mutat rá arra, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdése nem releváns a jelen ügyben felmerült kérdések vonatkozásában. Hozzátenném, hogy a kérdést előterjesztő bíróság egyébként sem fejtette ki, hogy miért utalt e rendelkezésre.

79. Másodszor e megállapítást a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja sem kérdőjelezi meg, amelyre az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés szintén utal. Ez utóbbi rendelkezés pusztán meghatározza, hogy a hatodik irányelv alkalmazásában mit jelent az „adóalap” fogalma. E rendelkezés értelmében ugyanis az 5. cikk (6) és (7) bekezdése szerinti termékértékesítések esetén az adóalap a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár.

80. Elegendő e tekintetben megjegyezni, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjának alkalmazásához az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja szerinti helyzet fennállása szükséges.

81. A fenti megállapítások összességéből következik, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az adóalany által valamely ingatlan adómentes tevékenység folytatása céljából történő használata esetén a tagállamok akkor vethetnek ki héát, ha ez az ingatlan dolog az adóalany saját telkén és megbízásából valamely harmadik személy által ellenérték fejében elkészített dolog (építmény), minek következtében e telek értékét beszámítják a héa adóalapjába – kivéve, ha a szóban forgó telket már korábban is ugyanazon adómentes gazdasági tevékenysége céljára használta.

IV – Véggövetkeztetések

82. A fentiek alapján azt javasolom, hogy a Bíróság a Hoge Raad der Nederlanden által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy a tagállam héát vethet ki valamely ingatlan dolognak az adóalany általi adómentes célra történő felhasználására akkor, ha

ez az ingatlan dolog az adóalany saját telkén és megbízásából valamely harmadik személy által ellenérték fejében elkészített építmény,

minek következtében e telek értékét beszámítják a héa adóalapjába;

kivéve, ha a szóban forgó telket már korábban is ugyanazon adómentes gazdasági tevékenysége céljára használta.