

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2014. szeptember 10.(*)

„Elztes döntéshozatal iránti kérelem – Hatodik héairányelv – Az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja – Adóköteles ügyletek – Az »ellenérték ellenében történ? értékesítés« fogalma – Önkormányzat költségére, a tulajdonában álló telken épített ingatlan ezen önkormányzat általi els? használatbavétele – Hatóságként és adóalanyként végzett tevékenységek”

A C?92/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elztes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2013. február 25?én érkezett, 2013. február 1?jei határozatával terjesztett el? az el?tte

a **Gemeente 's?Hertogenbosch**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen tanácselnök, M. Safjan (el?adó), J. Malenovský, A. Prechal és K. Jürimäe bírák,

f?tanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezet?: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. január 22?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a Gemeente 's?Hertogenbosch képviseletében S. Beelen belastingadviseur,
- a holland kormány képviseletében M. Bulterman, C. Schillemans és M. Noort, meghatalmazotti min?ségben,
- a görög kormány képviseletében K. Paraskevopoulou és K. Karavasili, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviseletében A. Cordewener és W. Roels, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2014. április 10?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról 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., a továbbiakban: hatodik irányelv) 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának értelmezésére irányul.

2 A kérelmet a Gemeente 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenbosch önkormányzata, Hollandia, a továbbiakban: Gemeente) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között egy új önkormányzati épület építési költségei után a Gemeente által elztesen megfizetett hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) levonásához való jog tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. Az elztes döntéshozatalra utaló határozatból azonban kitnik, hogy az ügy tényállásának időpontjára tekintettel az alapeljárásra a hatodik irányelv vonatkozik.

4 A hatodik irányelv 2. cikke értelmében:

„A [héa] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;
2. a termékimport.”

5 Ezen irányelv 4. cikke ekként rendelkezett:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja [...]. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

(3) A tagállamok adóalanynak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki a (2) bekezdésben meghatározott ügyletek valamelyikét eseti jelleggel folytatja és különösen a következő ügyletek valamelyikét végzi:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítése; A tagállamok megállapíthatják ezen ismerv alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre és a hozzátartozó telekre vonatkozóan.

A tagállamok alkalmazhatnak az első használatbavételtől eltérő követelményt is [...].

»Épület« minden, a földhöz rögzített vagy a földben létesített építmény.

b) építési telkek értékesítése.

»Építési teleknek« számít minden közművesíttelen vagy közművesített földterület, amelyet a tagállamok ennek minősítenek.

[...]

(5) [A] [...] helyi közigazgatási szervek [helyesen: települések] [...] nem minősülnek adóalanyoknak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, amikor e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben közterheket, illetékeket, járulékokat vagy egyéb adókat szednek be.

Ha azonban ilyen tevékenységeket, illetve értékesítéseket végeznek, akkor ezeket illetően adóalanyként minősülnek, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős torzulását eredményezné.

[...]

A tagállamok [a települések] olyan tevékenységeit, amelyek a 13. vagy 28. cikk értelmében adómentességet élveznek, olyan tevékenységként kezelik [helyesen: kezelhetik], amelyeket azok hatóságként folytatnak.”

6 A hatodik irányelv V. címe az „Adóköteles tevékenységek” címet viselte, és e cím alatt volt található ezen irányelv 5–7. cikke, amelyek a „Termékértékesítés”, a „Szolgáltatásnyújtás” és a „Termékimport” címet viselték.

7 Az említett irányelv 5. cikkének a szövege a következő volt:

„(1) »Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

[...]

(5) A tagállamok bizonyos építési munkák átadását az (1) bekezdésben meghatározott értékesítésnek tekinthetik.

[...]

(7) A tagállamok ellenérték ellenében történő értékesítéssel azonos elbírálás alá vonhatják a következőket:

a) az adóalany által üzletvitele [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;

[...]”

8 Ugyanezen irányelv 6. cikke a következőképpen rendelkezett:

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

[...]

(2) Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított [héta] teljes vagy részleges levonására jogosítanak [helyesen: amennyiben ezen termékek után az előzetesen felszámított héa teljesen vagy részben levonható];

[...]

A tagállamok eltérhetnek az e bekezdésben foglaltaktól, amennyiben ezen eltérések nem eredményezik a verseny torzulását.

[...]

9 A hatodik irányelv 17. cikke értelmében:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héta], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani, [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése szerint fizetendő [héta].

[...]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a [héta] levonását csupán addig a mértékig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a [hétának] az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető].

E levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell.

A tagállamok azonban a következőket tehetik:

[...]

c) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére alkalmazza;

[...]

A holland jog

10 A hozzáadottértékadóról szóló 1968. június 28-i törvény (Wet op de omzetbelasting 1968, *Staatsblad*

1968., 329. sz.) alapügyre alkalmazandó változatának (a továbbiakban: WetOB) 3. cikke el?írja:

„(1) Termékértékesítésnek min?sülnek a következ?k:

[...]

c) ingatlanok az épít? általi értékesítése, az építési telkeknek nem min?sül? beépítetlen ingatlan kivéve [...]

[...]

h) a saját vállalkozás keretében a saját vállalkozás céljaira el?állított 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 el?állított termékekkel azonos elbírálás alá esnek az anyagok – beleértve az ingatlanokat is – rendelkezésre bocsátása mellett megbízás alapján el?állított termékek; e h) pont nem alkalmazandó azokra a beépítetlen ingatlanokra, amelyek nem min?sülnek [...] építési telkeknek.

[...]

11 A WetOB 11. cikke értelmében:

„(1) Rendeletben megállapítandó feltételek mellett mentesülnek az adó alól:

a) az ingatlanok és az ezekhez kapcsolódó jogok értékesítése, kivéve:

1. az épületek vagy épületrészek és a hozzájuk tartozó telkek els? használatbavétele el?tti vagy az els? használatbavételt követ? legfeljebb két éven belüli értékesítése, valamint az építési telkek értékesítése;

[...]

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

12 A Gemeente hatóságként és adóalanyként is folytat ügyleteket. Ami az adóalanyként végzett ügyleteket illeti, egyesek héakötelesek, míg mások a WetOB 11. cikke értelmében adómentesek.

13 A Gemeente egy tulajdonában álló telken új irodaház építését rendelte meg, amely épület építése 2000?ben kezd?dött. Az épületet a Gemeente használatára szánták a következ?k szerint:

- az épület területének 94%-át a hatósági feladataira;
- e terület 5%–át a Gemeente által adóalanyként végzett tevékenységekre, héalevonási jogot biztosító szolgáltatásokra;
- az említett terület 1%–át a Gemeente által adóalanyként végzett tevékenységekre, héalevonási jogot nem biztosító szolgáltatásokra.

14 Az említett épületet a Gemeente 2003. április 1?jén vette használatba.

15 A Gemeente számára az épület építésével kapcsolatban 2002 júliusában kiállított számlákon 287 999 euró héa szerepelt. A Gemeentének az adóhatósághoz benyújtott adóbevallása 32 euró visszatérítendő héát tartalmazott.

16 Az adóhatóság elfogadta e bevallást, azonban a Gemeente később megváltoztatta álláspontját, és kérte az előzetesen megfizetett héa teljes visszatérítését. Kérelme alátámasztása érdekében arra hivatkozott, hogy a felépített épület a WetOB – hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának megfelelő – 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja értelmében véve saját vállalkozása keretében előállított termék.

17 E vitatást követően az adóhatóság úgy határozott, hogy 17 279 euró héát visszatérít a Gemeentének, amely összeg az előzetesen megfizetett héa címén igényelt 287 999 euró 6%-ának felelt meg.

18 A Gemeente megtámadta ez utóbbi határozatot a Gerechtshof te 's Hertogenbosch ('s Hertogenboschi fellebbviteli bíróság) előtt. E bíróság megállapította, hogy a Gemeente a szóban forgó épületet a WetOB 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja értelmében véve vállalkozása céljaira használja, azonban csupán annyiban, amennyiben az a Gemeente adóalanyként végzett tevékenységét szolgálja, vagyis az épület teljes használatának 6%-ában, a maradék 94% pedig a Gemeente hatóságként végzett tevékenységeire szolgál, és így nem tartozik sem a WetOB, sem pedig a hatodik irányelv hatálya alá.

19 A Gemeente felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Gerechtshof te 's Hertogenbosch ítélete ellen a Hoge Raad der Nederlanden (legfelsőbb bíróság) előtt. Fellebbezésében előadja, hogy az érintett termékeket és szolgáltatásokat héaköteles szolgáltatások jövőbeni nyújtásához szerezték be, vagyis az épület értékesítését követően a saját vállalkozása céljaira „a saját vállalkozás keretében” előállított termékkel rendelkezett. E szolgáltatást a WetOB 11. cikke (1) bekezdése a) pontjának 1. alpontjával együttesen értelmezett 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja értelmében vett héaköteles értékesítésnek kell tekinteni.

20 A kérdést előterjesztő bíróság a Gemeente Vlaardingen ítéletre (C-299/11, EU:C:2012:698) hivatkozik, amely szerint a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja, mivel lehetővé teszi, hogy bizonyos ügyleteket ellenszolgáltatás ellenében teljesített értékesítésnek minősítsenek, alkalmazandó a héát előzetesen megfizető vállalkozás által rendelkezésre bocsátott anyagokból, harmadik személy által előállított, összeállított, kitermelt vagy feldolgozott termékekre is.

21 Mindazonáltal az alapügy sajátossága abban rejlik, hogy a jelen esetben a Gemeente megrendelésére harmadik személy adóalany állított elő egy ingatlant, amelyet a megrendelő 94%-ban a hatóságként folytatott tevékenységeihez használ. A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy annak ellenére, hogy a települések főszervénye szerint nem héaalanyok, alkalmazható-e a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja – amely az előzetesen megfizetett héa levonására biztosít lehetőséget –, mivel a Gemeente részben – jöllehet korlátozott mértékben – adóalanyként nyújtott szolgáltatásokhoz használja az épületet.

22 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját, hogy ellenérték ellenében történő értékesítésnek tekintendő, ha valamely település olyan épületet vesz használatba, amelyet saját telkére építtetett, és amelyet 94%-ban hatóságként folytatott tevékenységeihez, 6%-ban pedig adóalanyként végzett tevékenységeihez – ebből 1%-ban adólevonásra nem jogosító adómentes ügyletekhez – használ?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

23 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdése értelmében a települések főszabály szerint nem minősülnek héaalanyoknak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak.

24 Meg kell állapítani, hogy az említett irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja és 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja olyan ügyletekre vonatkozik, amelyek ellenszolgáltatás ellenében teljesített értékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülnek vagy minősülhetnek.

25 Ami mindenekelőtt ezen irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontját illeti – ahogy azt a főtanácsnok az indítványa 17. és 51. pontjában megállapította – a tárgyi eszközök adóalanyként vagy magánszemélyként használt eszközökre való felosztására e rendelkezésben biztosított lehetőséget nem lehet átvinni olyan – az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló – helyzetre, amelyben az adóalany a héa hatálya alá tartozó gazdasági és a héa hatálya alá nem tartozó nem gazdasági tevékenységet is folytat (lásd ebben az értelemben: Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélet, C-515/07, EU:C:2009:88, 37. és 38. pont).

26 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja nem alkalmazható olyan helyzetben, mint amilyen az alapeljárásban áll fenn.

27 Ezenkívül a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében a tagállamok az ellenérték ellenében történő, héaköteles értékesítéssel azonos elbírálás alá vonhatják az adóalany által üzletvitel keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott termékek üzleti célra történő felhasználását, amennyiben e termék valamely másik adóalanytól történő beszerzése utáni héa nem lenne teljesen levonható.

28 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy e rendelkezés megfogalmazása, vagyis az „[adóalany] vállalkozása keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált [...] termékek” kifejezés nemcsak a vállalkozás által saját maga előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált termékeket, hanem azokat a termékeket is magában foglalja, amelyeket harmadik személy állított elő, állított össze, termelt ki vagy munkált meg olyan anyagokból, amelyeket az említett vállalkozás bocsátott a rendelkezésére (lásd ebben az értelemben: Gemeente Vlaardingen ítélet, EU:C:2012:698, 27. pont).

29 Így módon az előző pontban említett kifejezés vonatkozik a település tulajdonában álló telken harmadik személy által épített olyan ingatlanra, mint amely az alapeljárás tárgya.

30 A tagállamoknak biztosított azon lehetőség, hogy az ellenérték ellenében történő értékesítéssel azonos elbírálás alá vonhatják az ilyen termék adóalany általi, a vállalkozása céljára történő felhasználását, amennyiben az e termék valamely másik adóalanytól történő beszerzése utáni héát az első adóalany nem vonhatná le teljes mértékben.

31 A WetOB 3. cikkének (1) bekezdéséből kitűnik, hogy a Holland Királyság élt ezzel a lehetőséggel.

32 Ahogy azt a főtanácsnok az indítványa 62. pontjában lényegében megállapította, a hatodik

irányelv 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának a jelen ítélet 30. pontjában említett alkalmazási feltételei teljesülnek az olyan helyzetben, mint amely az alapeljárás tárgya, amelyben – mivel a szóban forgó ingatlant adóköteles ügyletek?l eltér? célokra is használták – az el?zetesen felszámított héa nem lenne teljes mértékben levonható, ha teljes egészében valamely más adóalanytól szerezték volna be azt.

33 Következésképpen, ha valamely település olyan ingatlant vesz használatba, amelyet saját telkére építettett, és amelyet a vállalkozásának a tevékenységéhez 94%?ban hatóságként, 6%?ban pedig adóalanyként – ebb?l 1%?ban adólevonásra nem jogosító adómentes ügyletekhez – használ, az ilyen helyzetet a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja alá tartozónak kell tekinteni, amennyiben az érintett tagállam élt az e rendelkezésben biztosított lehet?séggel.

34 Ahogy azt a f?tanácsnok az indítvány 72. és 73. pontjában megállapította, a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése értelmében a kés?bbi használat céljából történ? termékbeszerzés után a Gemeente által el?zetesen megfizetett héa teljes összegének levonhatónak kell lennie ezen adóból.

35 E használat maga héaköteles és az e címen a Gemeente által fizetend? héa összegét a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja értelmében az egyes elemek, a telek és az ingatlan, teljes összege alapján kell kiszámítani, tekintettel arra, hogy az említett elemekre korábban nem kellett héát felszámítani (lásd ebben az értelemben: Gemeente Vlaardingen ítélet, EU:C:2012:698, 28–33. pont).

36 Végül a hatodik irányelv 17. cikke (2) és (5) bekezdése értelmében, amennyiben a termékeket adóköteles tevékenységeihez használja, vagyis az alapügyben az épület területének 5%?áig terjed?en, az adóalany f?szabály szerint a fizetend? adójából levonhatja az el?z? pontban említett használat után megfizetett héát. A héalevonás nem megengedhet? olyan arányban, amelyben az említett termékeket adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó ügyletekhez használták.

37 A fenti megfontolásokra tekintettel az el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alkalmazandó az olyan helyzetben, mint amilyen az alapeljárás tárgya, amelyben egy település olyan ingatlant vesz használatba, amelyet saját telkére építettett, és 94%?ban hatóságként folytatott tevékenységeihez, 6%?ban pedig adóalanyként végzett tevékenységeihez – ebb?l 1%?ban héalevonásra nem jogosító adómentes ügyletekhez – használ. Mindazonáltal az ingatlanok a település tevékenységeihez való kés?bbi használata a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése értelmében csak olyan arányban biztosíthatja az e rendelkezés szerinti használat után megfizetett adó levonását, amely megfelel az ingatlan adóköteles ügyletekhez való használatának.

A költségekr?

38 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következ?képpen határozott:

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 az alkalmazandó az olyan helyzetben, mint amilyen az alapeljárás tárgya, amelyben egy település olyan ingatlant vesz használatba, amelyet saját telkére építettett, és 94%?ban hatóságként folytatott tevékenységeihez, 6%?ban pedig adóalanyként végzett

tevékenységeihez – ebből 1%-ban hozzáadottértékadó–levonásra nem jogosító adómentes ügyletekhez – használ. Mindazonáltal az ingatlanok a település tevékenységeihez való későbbi használata a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése értelmében csak olyan arányban biztosíthatja az e rendelkezés szerinti használat után megfizetett adó levonását, amely megfelel az ingatlan adóköteles ügyletekhez való használatának.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.