

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2017. május 11.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Közös hozzáadottértékadórendszer – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének a) pontja – A 14. cikk (1) bekezdése – Adóköteles ügyletek – Az »ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés« fogalma – Valamely ingatlanak az állam vagy területi önkormányzat részére adótartozás megfizetése céljából történő átengedése – Kizártság”

A C-36/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2016. január 22-én érkezett, 2015. szeptember 21-i határozatával terjesztett el az elzete

a **Minister Finansów**

és

a **Posnania Investment SA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: M. Ilešić tanácselnök, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader (előadó) és E. Jarašićnas bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2017. február 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdése a) pontjának, valamint 14. cikke (1) bekezdésének

értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Minister Finansów (pénzügyminiszter, Lengyelország; a továbbiakban: miniszter) és a Posnania Investment SA (a továbbiakban: Posnania) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették el, hogy a hozzáadottértékadó (héta) hatálya alá tartozik-e egy olyan ügylet, amelynek keretében a társaság valamely adójogi jellegű tartozás kiegyenlítéseként egy területi önkormányzatra ruházott át egy ingatlant.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 12. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet [...] által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[...]

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőket írja el:

»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.»

5 Az említett irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerint „termékértékesítés” a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

6 A héairányelv 16. cikkének értelmében:

„Ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei vonatkozásában a héa teljesen vagy részben levonható volt.

Ugyanakkor a termékminták vagy kis értékű ajándékok üzleti céllal történő átadása nem minősül ellenérték fejében történő termékértékesítésnek.”

A lengyel jog

7 A 2004. március 11-én módosított ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény, Dz. U. 2011., 177. sz., 1054. rovat, a továbbiakban: héatörvény) 2. cikkének 6. pontja ekképp rendelkezik:

„A további rendelkezések alkalmazásában »termékek«: dolgok és részeik, valamint az energia bármely formája.”

8 E törvény 5. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében:

„A termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adó alapját a következők alkotják: belföldön teljesített ellenszolgáltatás, illetve ellenérték fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.”

9 Az említett törvény 7. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az 5. cikk (1) bekezdésének 1. pontja szerinti »termékértékesítés« a dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel [...]»

10 Ugyanezen törvény 15. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Adóalanyok azok a jogi személyek, jogi személyiség nélküli szervezeti egységek és természetes személyek, akik vagy amelyek a (2) bekezdés szerinti gazdasági tevékenységet önállóan végzik, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

11 A héatörvény 15. cikkének (2) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Gazdasági tevékenység a termelői, a kereskedői, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelői ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is, abban az esetben is, ha az ügyletre egy alkalommal került sor olyan körülmények között, amelyek e tevékenység rendszeres gyakorlásának szándékára utalnak. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása is.”

12 Az 1997. augusztus 29-ii ordynacja podatkowa (adótvénnykönyv, Dz. U. 2015., 613. rovat) 66. cikke értelmében:

„1. § Az adó tartozás megszüntésének sajátos esete a dolgok vagy vagyoni jogok tulajdonjogának átruházása:

1) az államkincstárra az állami költségvetést megillető adók tekintetében fennálló adóhátralékok ellenében, vagy

2) településre, járásra vagy vajdaságra az ezek költségvetését költségvetést megillető adók tekintetében fennálló adóhátralékok ellenében.

2. § Az átruházás az adóalany kérelmére történik:

1) az (1) bekezdés 1. pontjában elírt esetben, az illetékes adóhatóság igazgatójának vagy az illetékes vámigazgató engedélyével a központi közigazgatás feladatát ellátó járási elnök és az adóalany között létrejött szerződés alapján;

2) az (1) bekezdés 2. pontjában elírt esetben, a polgármester, a település elöljárója, a járás elnöke, illetve a vajdaság vezetője között létrejött szerződés alapján.

[...]

4. § Az (1) bekezdésben említett esetekben az adó tartozás megszüntésének időpontja a dolgok vagy vagyoni jogok tulajdonjoga átruházásának időpontja [...].”

Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

13 A Posnania lengyel jog szerint alapított társaság, amely gazdasági tevékenységét az

ingatlanügyletek területén végzi. E jogcímen héaalanynak min?sül. A célból, hogy kiegyenlítse adó tartozását, azt javasolta Czerwonak önkormányzatának (Lengyelország, a továbbiakban: önkormányzat), hogy az adótörvénykönyv 66. cikke értelmében kössenek szerz?dést, amelynek tárgya a tulajdonában lév? beépítetlen földterület tulajdonjogának átruházása az önkormányzatra.

14 E szerz?dés, amelyet 2013. február 5?én kötöttek meg, az ingatlan tulajdonjogának az önkormányzatra történ? átruházásával egyidej?leg megszüntette a Posnania adó tartozásának egy részét.

15 A Posnania egyedi értelmezés iránti kérelmet nyújtott be a miniszterhez annak meghatározása céljából, hogy az ilyen helyzetben az önkormányzattal lefolytatott ügylet héaköteles volt?e, és – következésképpen – köteles lett volna?e kibocsátani a megfelel? számlát.

16 Kérelmében a Posnania a kérdést el?terjeszt? bíróság, a Naczelný S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország) ítélezési gyakorlatára támaszkodva azt állította, hogy a szóban forgó ügylet nem volt héaköteles, mivel az említett ítélezési gyakorlat értelmében valamely dolog tulajdonjogának olyan adókból álló hátralék fejében az államkincstárra történ? átruházása, amelyek az állami költségvetést illetik, nem min?sül héaköteles ügyletnek.

17 2013. május 10?i egyedi értelmezésében a miniszter úgy ítélte meg, hogy valamely dolog tulajdonjogának a Posnaniáról az önkormányzatra történ? átruházása által az önkormányzat a tulajdonos minden jellemz?jével rendelkezett, következésképpen az adóhátralékok fejében történ? említett tulajdonátruházás a lengyel jog értelmében f?szabály szerint héaköteles, ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek min?sül.

18 A Posnania megsemmisítés iránti keresetet nyújtott be az említett értelmezéssel szemben a Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie?hez (a varsói vajdaság közigazgatási bírósága, Lengyelország).

19 E bíróság 2014. február 13?i ítéletében helyt adott a keresetnek, és megsemmisítette ezen adójogi értelmezést, mivel úgy ítélte meg, hogy a tulajdonjognak a hatóság utasítására vagy a törvény értelmében történ? átruházása esetén azzal a feltétellel keletkezhet héafizetési kötelezettség, hogy ezen átruházás ellenérték fejében történik. Tekintettel arra, hogy a lengyel jog értelmében a jelen ügyben nem err?l van szó, az említett bíróság úgy határozott, hogy valamely dolog tulajdonának az államkincstárra az állami költségvetést megillet? adók tekintetében fennálló adóhátralékok ellenében történ? átruházása nem tartozik a héa hatálya alá.

20 Ezen ítélettel szemben a miniszter felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést el?terjeszt? bírósághoz.

21 El?zetes döntéshozatalra utaló határozatában e bíróság megállapítja, hogy bár a Posnania adóalany min?sége nem vitatott, mégis felvet?dik a kérdés, hogy a héairányelv értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek” min?síthet??e egy birtokba vehet? dolog adó tartozás fejében történ? olyan átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

22 E tekintetben az említett bíróság saját ítélezési gyakorlatára hivatkozik, amelynek értelmében valamely dolog tulajdonának az államkincstárra az állami költségvetést megillet? adók tekintetében fennálló adóhátralékok ellenében történ? átruházása nem tartozik a héa hatálya alá, mivel az adó nem olyan jelleg? pénzügyi szolgáltatás, amelyhez egy másik szolgáltatás ellenében lehet jutni, tekintettel arra, hogy f? jellemz?je az egyoldalúság.

23 E körülmények között a Naczelný S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság)

felfüggesztette az eljárást, és elztes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„A [héairányelv] 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja és 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóköteles ügyletnek (termékértékesítésnek) min?sül?e valamely ingatlan (dolog) tulajdonának átruházása a héaalany által

a) az államkincstárra az állami költségvetést megillet? adók tekintetében fennálló adóhátralékok ellenében, vagy

b) a településre, a járásra vagy a vajdaságra az ezek költségvetését megillet? adók tekintetében fennálló adóhátralékok ellenében, ami az adófizetési kötelezettség megsz?nésével jár?”

Az elztes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

24 Kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell?e értelmezni a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját, valamint 14. cikkének (1) bekezdését, hogy egy ingatlan tulajdonjogának valamely héaalany által valamely tagállam államkincstára, vagy ezen állam valamely területi önkormányzata javára az alapügyben szerepl?höz hasonló, adóhátralék megfizetése céljából történ? átruházása héaköteles, ellenszolgálatás fejében teljesített termékértékesítésnek min?sül.

25 Mindenekel?tt emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv a héa közös, többek között az adóköteles tevékenységek egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja föl (2013. június 20?i Newey ítélet, C?653/11, EU:C:2013:409, 39. pont).

26 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet által ellenszolgálatás fejében teljesített termékértékesítés.

27 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében „adóalany” az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. „Gazdasági tevékenységnek” min?sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.

28 A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése a termékértékesítést úgy határozza meg, mint a birtokba vehet? dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

29 Az alapügyben szóban forgó ügyletet illet?en nem vitatott, hogy – el?ször is – a Posnania és az önkormányzat közötti szerz?dés ingatlan tulajdonjogának átruházását vonja maga után, másodsor pedig a Posnania adóalanynak min?sül.

30 Harmadsorban, kétségtelenül teljesül a termékértékesítés helyének feltétele, mivel az ügyletre egy tagállam területén, nevezetesen Lengyelországban került sor.

31 Negyedsorban, egy ingatlan – a jelen ügyben egy földterület – tulajdonjogának egy közjogi szervezetre adóhátralék megfizetéseként történő átruházása ügyletét illetően meg kell állapítani, hogy valamely termékértékesítés csak akkor minősül „ellenszolgáltatás fejében teljesítettnek” a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében, ha az eladó és a vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy az eladó által kapott juttatás képezi a vevő számára teljesített termékértékesítés tényleges ellenértékét (1999. április 27-ii Kuwait Petroleum ítélet, C-48/97, EU:C:1999:203, 26. pont; 2013. november 21-ii Dixons Retail ítélet, C-494/12, EU:C:2013:758, 32. pont).

32 A jelen ügyben kétségtelenül olyan jogviszony áll fenn az ingatlan átruházója és ennek kedvezményezettje között, mint a hitelező és adósa között.

33 Mindazonáltal az adóalany mint valamely adótartozás adósának a hitelező-i minőséggel rendelkező adóhatósággal szemben fennálló fizetési kötelezettsége egyoldalú, mivel az adónak az említett adóalany által történő megfizetése csak a tartozástól való jogszerű megszabadulását jelenti, még akkor is, ha – amint a jelen ügyben is – a fizetés egy ingatlan átengedésével történik.

34 Az adó ugyanis olyan fizetési kötelezettségnek minősül, amelyet a hatóságok érvényesítenek a közhatalom által az adójogi hatáskörükbe tartozó személyek forrásai tekintetében. E fizetési kötelezettség célja az állami költségvetés közvetítésével közhasznú szolgáltatások biztosítása. E fizetési kötelezettség fejében, vonatkozzon az akár pénzüsszegre, vagy, mint a jelen ügyben, akár birtokba vehető dologra, a hatóság nem nyújt semmiféle szolgáltatást, és – következésképpen – az adó alanya sem nyújt ellenszolgáltatást.

35 Következésképpen nem olyan jogviszonyról van szó, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra a Bíróságnak a jelen ítélet 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlata értelmében.

36 Ennek megfelelően egy olyan ügylet, amelynek során fizetésképpen egy dolgot ruháznak át, és amelynek célja valamely adótartozás megszüntetése, nem minősíthető a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében vett, ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek, és nem vonható a hÉa hatálya alá.

37 Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy bár az előzetes döntéshozatal keretében kizárólag a nemzeti bíróság rendelkezik hatáskörrel az alapügy tényeinek értékelésére és a nemzeti jogszabályok értelmezésére, a nemzeti bíróságnak hasznos válaszokat adni hivatott Bíróság hatásköre kiterjed arra, hogy az alapeljárás iratai, valamint a hozzá előterjesztett észrevételek alapján olyan iránymutatásokat nyújtson a kérdést előterjesztő bíróságnak, amelyek lehetővé teszik számára a határozathozatalt (2015. február 24-ii Grünwald ítélet, C-559/13, EU:C:2015:109, 32. pont).

38 Ami az alapügyben szereplő hasonló ügyletet illeti, meg kell állapítani, hogy a Posnaniához hasonló adóalany hÉaalanyi minőségében már levonta az alapügyben szóban forgó ingatlanra vonatkozó hÉát.

39 E tekintetben, amint azt a főtanácsnok is megjegyezte indítványának 44. pontjában, bár felmerülhet a végső felhasználás megadóztatása elmaradásának kockázata, e kockázatot megelőzik a héairányelv 16. cikkének rendelkezései.

40 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából ugyanis az következik, hogy e rendelkezés célja az, hogy egyenlő elbánást biztosítsanak mind a terméket a vállalkozásából személyes vagy alkalmazottai szükségleteire kivonó adóalany, mind a hasonló jellegű terméket vagy szolgáltatást

beszerző végső fogyasztó számára (lásd ebben az értelemben: 2014. július 17-ii BCR Leasing IFN ítélet, C-438/13, EU:C:2014:2093, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Ezen célkitűzés megvalósítása érdekében a héairányelv 16. cikke előírja, hogy ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei vonatkozásában a héa teljesen vagy részben levonható volt (2014. július 17-ii BCR Leasing IFN ítélet, C-438/13, EU:C:2014:2093, 24. pont).

42 A fenti megfontolásokra figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját, valamint 14. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy egy ingatlan tulajdonjogának valamely héaalany által valamely tagállam államkincstára, vagy ezen állam valamely területi önkormányzata javára az alapügyben szereplőhöz hasonló, adóhátralék megfizetése céljából történő átruházása nem minősül héaköteles, ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek.

A költségekről

43 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szülő, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját, valamint 14. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy egy ingatlan tulajdonjogának valamely hozzáadottértékadóalany által valamely tagállam államkincstára, vagy ezen állam valamely területi önkormányzata javára az alapügyben szereplőhöz hasonló, adóhátralék megfizetése céljából történő átruházása nem minősül hozzáadottértékadóköteles, ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.