Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2017. november 16.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Közös hozzáadottérték-adó (héa)-rendszer – 2006/112/EK irányelv – A 12. cikk (1) és (2) bekezdése – A 135. cikk (1) bekezdésének j) pontja – Adóköteles ügyletek – Épületek értékesítésének adómentessége – Az »első használatbavétel« fogalma – Az »átalakítás« fogalma”

A C-308/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2016. május 30-án érkezett, 2016. február 23-i határozatával terjesztett elő

a **Kozuba Premium Selection sp. z o.o**.

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

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

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

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 R. Lyal és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2017. július 4-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: lengyel.

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 12. cikke (1) és (2) bekezdésének, valamint 135. cikke (1) bekezdése j) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (a továbbiakban: Kozuba) és a Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (a varsói adóügyi ellenőrző hatóság igazgatója, Lengyelország; a továbbiakban: igazgató) között egy olyan épület eladását terhelő hozzáadottérték-adó (héa) tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelyet a tulajdonosa saját szükségleteire használt, és amelyet ezen eladást megelőzően felújítottak.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (7) és (35) preambulumbekezdése előírja:

„(7) A közös HÉA-rendszernek a verseny semlegességét kell eredményeznie még akkor is, ha az adómértékek és adómentességek teljes összehangolása elmarad, vagyis mindegyik tagállam területén, akármilyen hosszú is a termelési és értékesítési lánc, a hasonló termékekre és szolgáltatásokra ugyanakkora adóterhet kell kivetni.

(35) A saját források valamennyi tagállamban egységes módon történő beszedése érdekében közös adómentesség-lista elkészítésére van szükség.”

4 A héairányelv 2. 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;

[…]”

5 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari 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.”

6 Az említett irányelv 12. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) A tagállamok adóalanynak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott ügyletek valamelyikét eseti jelleggel folytatja, és különösen a következő ügyletek valamelyikét végzi:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó [helyesen: hozzájuk tartozó] telkek első használatbavétele előtti értékesítése;

b) építési telkek értékesítése.

(2) Az (1) bekezdés a) pontjának alkalmazásában »épület« minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény.

A tagállamok megállapíthatják az (1) bekezdés a) pontjában említett kritérium alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre és a hozzátartozó [helyesen: hozzájuk tartozó] telekre vonatkozóan.

A tagállamok alkalmazhatnak az első használatbavételtől eltérő követelményt is, mint pl.: az épület befejezése és az első értékesítés időpontja közötti időtartamot, illetve az első használatbavétel és a rákövetkező értékesítés közötti időpont közötti időtartamot, feltéve hogy ezen időtartamok az öt, illetve két évet nem haladják meg.”

7 A héairányelv 14. cikke (1) bekezdésének értelmében „termékértékesítés” a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

8 Az ezen irányelv „Egyéb tevékenységekre nyújtott adómentesség” című 3. fejezetében található 135. cikk (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

j) épület vagy épületrész és a hozzá tartozó telek értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével;

[…]”

A lengyel jog

9 A 2004. március 11-i, módosított ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény, Dz. U. 54. sz., 535. rovat, a továbbiakban: héatörvény) 2. cikkének 14. pontja ekképp rendelkezik:

„A következő rendelkezések alkalmazásában:

[…]

»Első használatbavétel«: épületek, építmények vagy azok részeinek az első vevő vagy az első használó részére – adóköteles tevékenységek végzése útján – használatra azt követően történő átadása, hogy ezen épületeket, építményeket vagy azok részeit:

a) felépítették, vagy

b) korszerűsítették, ha a jövedelemadóra vonatkozó rendelkezések értelmében vett korszerűsítésre fordított költség a kezdőérték legalább 30%-ának felelt meg.

[…]”

10 E törvény 43. cikke (1) bekezdésének 10. és 10a. pontja, valamint (7a) bekezdése előírja:

„(1) Adókötelezettség alóli mentességet élvez:

[…]

10. az épületek, építmények vagy azok részeinek értékesítése, kivéve ha
   a) az értékesítésre az első használatbavétel keretében vagy az első használatbavétel előtt kerül sor,
   b) az épület, építmény vagy annak részei első használatbavétele és értékesítése között kevesebb mint 2 év telt el;

10a. az épületek, építmények vagy azok részeinek a 10. pont szerinti adómentesség hatálya alá nem tartozó értékesítése, feltéve hogy:
   a) az értékesítő nem volt jogosult az előzetesen fizetett adó levonására e termékek tekintetében,
   b) az értékesítő nem fordított olyan költségeket azok korszerűsítésére, amelyek tekintetében adólevonásra lett volna jogosult, vagy amennyiben felmerültek ilyen költségei, azok összege nem érte el az említett termékek kezdőértékének 30%-át;

[…]

(7a) Az (1) bekezdés 10a. pontjának b) alpontja szerinti feltétel nem alkalmazandó, ha az adóalany az épületeket, építményeket vagy azok részeit korszerűsített állapotban adóköteles tevékenységek céljára legalább 5 éven keresztül használta.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

11 2005. szeptember 17-én a lengyelországi székhellyel rendelkező Poltrex Sp. z o.o., amelynek neve a későbbiekben Kozuba lett, alaptőkéjének felemelése mellett döntött. Ugyanezen a napon az egyik tag vagyoni hozzájárulásként egy Jabłonkában (Lengyelország) található, 1992-ben épült lakóingatlant (a továbbiakban: vitatott épület) bocsátott a társaság rendelkezésére.

12 2006-ban az említett lakóépületet a Kozuba által végzett gazdasági tevékenység céljából korszerűsítették, mivel a Kozuba e célból ezen ingatlan eredeti értéke mintegy 55%-ának megfelelő beruházást hagyott jóvá. E munkálatok befejezése után a vitatott épületet 2007. július 31-én önálló tárgyi eszközként „mintaház” néven felvették a társaság vagyonának jegyzékébe, amely elnevezés alatt 2009. január 15-ig volt a nyilvántartásban, amikor is azt egy harmadik személy számára értékesítették.

13 Mivel használt épületről volt szó, a Kozuba úgy ítélte meg, hogy ez az értékesítés héamentes, és az ezen értékesítésből származó hasznot nem tüntette fel héabevallásában a 2009. év első negyedéve vonatkozásában.

14 2013. április 12-i határozatában a Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (az adóellenőrzési hatóság igazgatója, Lengyelország), mivel úgy ítélte meg, hogy a Kozuba megalapozatlanul nem tüntette fel a 2009. év első negyedévére vonatkozó héabevallásában a vitatott épület értékesítéséből származó hasznot, meghatározta a Kozuba ezen időszakra vonatkozóan fizetendő héa összegét, hozzászámítva az ezen épület értékesítéséből származó összeget.

15 2013. május 17-én a Kozuba jogorvoslati kérelmet nyújtott be e határozattal szemben az igazgatóhoz.

16 2013. július 30-i határozatában az igazgató helybenhagyta az adóellenőrzési hatóság igazgatójának határozatát. Ez utóbbihoz hasonlóan az igazgató ugyanis úgy ítélte meg, hogy az elvégzett korszerűsítéseket követően 2007. július 31-étől kezdődően a vitatott épületet számviteli szempontból a társaság saját szükségleteinek kielégítésére használták, mindazonáltal az említett használat ezen időpont után nem keletkeztetett adóköteles ügyleteket. Következésképpen, egyrészt a vitatott épület „első használatbavételére" korszerűsítése után nem 2007. július 31-én, hanem 2009. január 15-én került sor, mivel ez utóbbi időpont felel meg a vitatott épülettel kapcsolatos, e korszerűsítést követő első adóköteles ügylet, vagyis az értékesítés időpontjának, másrészt pedig a Kozuba nem élhetett volna a héatörvény 43. cikke (1) bekezdésének 10. pontjában előírt adómentességgel, mivel ezen értékesítésre a vitatott épület első használatbavételének keretében került sor.

17 A Kozuba az igazgató e határozatával szemben keresetet nyújtott be a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawiéhez (varsói vajdaság közigazgatási bírósága, Lengyelország), amely 2014. május 22-i ítéletében eljárásjogi okok miatt megsemmisítette ezt a határozatot. Mindazonáltal e bíróság megerősítette az adóhatóság álláspontjának megalapozottságát.

18 A Kozuba fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz.

19 Előzetes döntéshozatalra utaló határozatában e bíróság előadja, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése j) pontjának a lengyel jogba történő átültetése kétségeket ébreszt a tekintetben, hogy az „első használatbavételnek" a héatörvény 2. cikkének 14. pontjában meghatározott, és ugyanezen törvény 43. cikke (1) bekezdése 10. pontjában alkalmazott fogalma összeegyeztethető-e a héairányelvvel.

20 E tekintetben az említett bíróság hangsúlyozza, hogy szükséges választ adni a kérdésre, hogy valamely épület „első használatbavételének" a héairányelv 12. cikke (1) bekezdése szerinti fogalmát úgy kell-e értelmezni, hogy az első használatbavételnek valamely adóköteles ügy keretében kell megtörténnie.

21 E bíróság kétségeket táplál a héatörvény 2. cikkének 14. pontjában szereplő azon feltétel vonatkozásában is, miszerint egy épület korszerűsítése esetén a héamentesség csak akkor lehetséges, ha az e korszerűsítési munkálatokra fordított költség összege kisebb, mint a szóban forgó épület eredeti értékének 30%-a. Ily módon a lengyel törvény valamely épület bármely olyan korszerűsítését, amely e határértékkel egyenlő vagy annál magasabb hozzáadott értéket keletkeztet, a héairányelv 12. cikkének (2) bekezdése értelmében vett átalakítással tekint egyenértékűnek, amely „új első használatbavételt" eredményezhet, ami igazolja az új héakötelezettséget.

22 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontját, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás (a 2004. március 11-i [héatörvény] 43. cikke (1) bekezdésének 10. pontja), amely szerint az épületek, építmények vagy azok részeinek értékesítése mentes a héa alól, kivéve ha:

a) az értékesítésre az első használatbavétel keretében vagy az első használatbavétel előtt kerül sor,

b) az épület, építmény vagy annak [részei] első használatbavétele és értékesítése között kevesebb mint 2 év telt el,

amennyiben a héatörvény 2. cikkének 14. pontja úgy határozza meg az »első használatbavétel« fogalmát, hogy az az épületek, építmények vagy azok részeinek az első vevő vagy az első használó részére – adóköteles tevékenységek végzése útján – használatra azt követően történő átadását jelenti, hogy ezen épületeket, építményeket vagy azok részeit

a) felépítették, vagy

b) korszerűsítették, ha a jövedelemadóra vonatkozó rendelkezések értelmében vett korszerűsítésre fordított költség a kezdőérték legalább 30%-ának felelt meg?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

23 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 12. cikke (1) és (2) bekezdését, illetve 135. cikke (1) bekezdésének j) pontját, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás, amely az épületek értékesítésének héamentességét azon kettős feltételnek rendeli alá, hogy az ügylet nem lehet adóköteles ügylet végrehajtása során történő első használatbavétel keretében történő értékesítés, illetve valamely, már létező épület korszerűsítése esetében az e célra fordított költségek összege kevesebb legyen, mint az épület eredeti értékének 30%-a.

24 Először is arra kell emlékeztetni, hogy a héairányelv a héa közös, többek között az adóköteles tevékenységek egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja fel (2017. május 11-i Posnania Investment ítélet, C-36/16, EU:C:2017:361, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 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 ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés.

26 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" minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.

27 Amint azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 43. pontjában, a héairányelv a gazdasági tevékenységek végzése során olyan általános kritériumként veszi figyelembe a szakmaiságot és a szokásos jelleget, amely héaalanyiságot biztosít a tevékenységeket végzőknek. Mindazonáltal e kritériumot az ingatlanügyletekkel kapcsolatban kiterjesztették, mivel a héairányelv lehetővé teszi, hogy a tagállamok, a 12. cikk (1) bekezdésnek a) pontja szerint, olyan személyeket is adóalanynak tekintsenek, akik eseti jelleggel értékesítenek valamely épületet vagy épületrészt, a hozzá tartozó földterülettel, annak első használatbavétele előtt.

28 A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése a „termékértékesítést" úgy határozza meg, hogy az a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

29 A héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja mentesíti a héa alól az épületek értékesítését, az ezen irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével.

30 Ezen irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja valamely épület, illetve épületrész és a hozzá tartozó telek első használatbavétele előtti értékesítésére vonatkozik. Ennek megfelelően e rendelkezések együttese megkülönbözteti egy épület régi vagy új jellegét, mivel főszabály szerint egy régi ingatlan értékesítése nem héaköteles (lásd ebben az értelemben: 2012. július 12-i J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ítélet, C-326/11, EU:C:2012:461, 21. pont).

31 E rendelkezések *ratio legise* a valamely régi épület értékesítése által létrejött értéktöbblet relatív hiánya. Ugyanis, jóllehet az ilyen értékesítés a héairányelv *9. cikkének értelmében vett „gazdasági tevékenység" fogalmába tartozik,valamely épületnek a végső fogyasztó számára történő első értékesítését követő eladása, ami a termelési folyamat végét jelenti, nem keletkeztet jelentős értéktöbbletet, tehát főszabály szerint mentesíteni kell az adó alól* (lásd *ebben az értelemben*: 2001. október 4-i „Goed Wonen" ítélet C-326/99, EU:C:2001:506, 52. pont).

32 A héairányelv 12. cikkének (2) bekezdése azt is megerősíti, hogy a hozzáadott érték az, amely meghatározza valamely épület értékesítésének héakötelezettségét, mivel e rendelkezés felhatalmazza a tagállamokat, hogy meghatározzák az ugyanezen cikk (1) bekezdésének a) pontjában előírt kritériumnak, nevezetesen az „első használatbavételnek" az ingatlanok átalakításra történő alkalmazása szabályait. Ily módon a héairányelv megteremti az átalakított épületek értékesítése adóztatásának lehetőségét, mivel ezen utóbbi ügylet hozzáadott értéket tesz hozzá az épülethez, az épület eredeti építéséhez hasonlóan.

33 A jelen ügyben a vitatott épületet 1992-ben építették, és az alapügy tárgyát képező, 2009-ben történt értékesítési ügylet főszabály szerint lehetett héamentes. Ezzel szemben ezen épületet korszerűsítették, miután bevonták azt a Kozuba vagyonába, megteremtve így a héakötelezettség lehetőségét azon tény okán, hogy e korszerűsítési munkálatok hozzáadott értéket hoztak létre.

34 Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás, nevezetesen a héatörvény 2. cikkének 14. pontja úgy határozza meg az „első használatbavételt", hogy: épületek, építmények vagy azok részeinek az első vevő vagy az első használó részére – adóköteles tevékenységek végzése útján – használatra azt követően történő átadása, hogy ezeket korszerűsítették, ha a korszerűsítésre fordított költség az eredeti érték legalább 30%-ának felelt meg.

35 A lengyel jogalkotó ily módon egyfelől azzal, hogy az „első használatbavétel" fogalmát adóköteles tevékenység végzésével társította, kizárta az említett mentességből azokat a használatbavételeket, amelyekből nem következnek vagy amelyek nem keletkeztetnek adóköteles tevékenységeket azzal a következménnyel, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjában előírt mentesség azon okból nem alkalmazható egy olyan meglévő épület értékesítésére, amelyet – mint az alapügyben – tulajdonosa saját kereskedelmi céljaira használt, hogy ez a használat ilyen adóköteles tevékenység hiányában nem minősíthető „első használatbavételnek". Másfelől, mivel az „első használatbavétel" kritériuma kiterjesztésre került az épületátalakításokra, olyan mennyiségi kritérium került rögzítésre, amelynek értelmében az ilyen átalakítás költségeinek el kell érniük az érintett épület eredeti értékének egy bizonyos százalékát, nevezetesen a jelen esetben ezen érték legalább 30%-át ahhoz, hogy annak értékesítése héaköteles legyen.

36 E körülményekre figyelemmel azt kell megvizsgálni, hogy a héairányelv 12. cikkének (1) és (2) bekezdésével, illetve 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjával ellentétes-e az ilyen nemzeti szabályozás.

37 Először is, az „első használatbavétel" fogalmát illetően meg kell állapítani, hogy az a héairányelv 12. cikkében szerepel, mindazonáltal nem került meghatározásra.

38 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az olyan uniós jogi rendelkezés kifejezéseit, amely értelmének és hatályának meghatározása érdekében nem utal kifejezetten a tagállamok jogára, rendszerint önállóan kell értelmezni, és ezt az értelmezést a rendelkezés összefüggéseinek és az érintett szabályozás által követett célnak a figyelembevételével kell elvégezni (lásd ebben az értelemben: 2016. október 13-i Mikołajczyk ítélet, C-294/15, EU:C:2016:772, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Arra is emlékeztetni kell, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében a héairányelv 135. cikkének (1) bekezdésében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni (2009. november 19-i Don Bosco Onroerend Goed ítélet, C-461/08, EU:C:2009:722, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közös héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit (2009. november 19-i Don Bosco Onroerend Goed ítélet, C-461/08, EU:C:2009:722, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Amint az először is 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.) előkészítő munkáiból is következik, amelyek továbbra is relevánsak a héairányelv értelmezése tekintetében az ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjában előírt mentességek összefüggésében, valamely épület „első használatbavételének" kritériumát úgy kell érteni, hogy az megfelel az ingatlan tulajdonosa vagy bérlője általi első használatának. Ezen előkészítő munkákban megállapításra került, hogy e kritérium meghatározó azon időpont tekintetében, amikor a termék kikerülhet a termelési láncból, hogy bekerüljön a fogyasztási szektorba. Mindazonáltal e történeti elemzésből nem következik, hogy az ingatlan első tulajdonos általi használata valamely adóköteles ügylet keretében valósult meg.

42 Ezt követően, ami e rendelkezés összefüggéseit illeti, meg kell állapítani, hogy – amint azt a héairányelv (7) preambulumbekezdése is előírja – a közös héarendszernek a verseny semlegességét kell eredményeznie még akkor is, ha az adómértékek és adómentességek teljes harmonizációja elmarad, vagyis mindegyik tagállam területén, akármilyen hosszú is a termelési és értékesítési lánc, a hasonló termékeket és szolgáltatásokat ugyanakkora adóteher sújtja. Ezen irányelv (35) preambulumbekezdéséből továbbá az következik, hogy a saját források valamennyi tagállamban egységes módon történő beszedése érdekében közös adómentesség-lista elkészítésére van szükség.

43 Ebből az következik, hogy az adósemlegesség elvével – amely az egyenlő bánásmód általános elvének az uniós jogalkotó általi kifejezése a héa területén (2008. április 10-i Marks & Spencer ítélet, C-309/06, EU:C:2008:211, 49. pont; 2017. június 14-i Compass Contract Services ítélet, C-38/16, EU:C:2017:454, 21. pont) – ellentétes az, hogy az adómentességek rendszerét, amint azt a nemzeti szabályozásokba átültették, tagállamonként eltérően alkalmazzák.

44 Végül, a héamentességeknek az a célja, hogy lehetővé tegye az Unió saját forrásainak egységes módon történő beszedését valamennyi tagállamban. Ebből az következik, hogy még ha a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja, ezen irányelv 12. cikkével összefüggésben – amelyre e rendelkezés vonatkozik – a tagállamok által rögzített adómentességekre utal is, az e rendelkezésben előírt mentességeknek meg kell felelniük az uniós jog autonóm fogalmainak, annak érdekében, hogy egységes módon és közös szabályok szerint lehessen meghatározni a héa alapját (lásd ebben az értelemben: 2001. október 4-i „Goed Wonen", ítélet C-326/99, EU:C:2001:506, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Ebből elsősorban az következik, hogy bár a héairányelv 12. cikkének (2) bekezdése felhatalmazza a tagállamokat, hogy meghatározzák az e cikk (1) bekezdésének a) pontjában említett kritérium alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre, különösen az első használatbavételt megelőző értékesítést illetően, e rendelkezést nem lehet úgy értelmezni, hogy a tagállamok olyan széles mozgástérrel rendelkeznek, amely lehetővé teszi számukra, hogy még az „első használatbavétel" fogalmát is módosítsák nemzeti szabályozásukban, ami az említett mentesség hatékony érvényesülését veszélyeztetné.

46 A héairányelv 12. cikkének, valamint 135. cikke (1) bekezdése j) pontjának szó szerinti, ezen irányelv összefüggéseinek és követett céljainak vizsgálatával kombinált elemzéséből ily módon az következik, hogy ezen irányelv nem biztosítja a tagállamok számára annak lehetőségét, hogy feltételekhez kössék vagy korlátozzák az abban előírt mentességeket.

47 Ebből következik, hogy a tagállamok az épületek első használatbavételét követő értékesítésének területén elsősorban csak akkor rendelhetik alá a héamentességet a héairányelvben nem szereplő feltételnek, ha erre az első használatbavételre valamely adóköteles ügylet keretében került sor.

48 Másodsorban a tagállamok azon lehetőségét illetően, hogy a héairányelv 12. cikkének (2) bekezdése szerint meghatározhatják az „első használatbavételnek" az ugyanezen cikk (1) bekezdése a) pontjában említett kritériuma alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre, meg kell állapítani, hogy egy olyan mennyiségi követelmény előírása a héakötelezettség megállapítása tekintetében, miszerint az ilyen átalakítás költségeinek el kell érnie az érintett épület eredeti értéke bizonyos százalékát, amely a jelen esetben legalább 30%-nak felel meg, e lehetőség megvalósításának minősül.

49 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az tűnik ki, hogy a vitatott épület olyan ingatlan volt, amelyet korszerűsítettek, és ennek költsége meghaladta eredeti értékének 30%-át.

50 Amint azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 69. pontjában, minőségi szempontból, következésképpen, pontosítani kell az „átalakításnak" a héairányelv 12. cikke (2) bekezdése szerinti fogalma tartalmát.

51 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a héairányelv nem határozza meg az „átalakítás" fogalmát.

52 Bár ez a kifejezés nem egyértelmű, amint azt a különböző nyelvi változatok is alátámasztják – például „*conversions*" az angol nyelvű, „*Umbauten*" a német nyelvű, „*transformări*" a román nyelvű, illetve „*przebudowa*" a lengyel nyelvű változatban –, mégis azt sugallja, hogy az érintett épületen olyan lényegi módosításokat hajtottak végre, amelyek célja a használat megváltoztatása, illetve a használat feltételeinek jelentős megváltoztatása volt.

53 Az „átalakítás" fogalmának ezen értelmezését a Bíróság azon ítélkezési gyakorlata is alátámasztja, amelynek értelmében héamentes az olyan ingatlan értékesítésére irányuló ügylet, amely egy telekből és egy új épületté történő átalakítás alatt álló régi épületből áll, amennyiben ezen értékesítés pillanatában a régi épületen még csak részleges bontási munkálatokat végeztek el, és az ezen állapotában – legalábbis részben – még mint ilyen, használatban volt (2012. július 12-i J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ítélet, C-326/11, EU:C:2012:461, 39. pont).

54 Ennek megfelelően az „átalakítás" fogalmába elsősorban az a helyzet tartozik, amikor teljes vagy kellőképpen előrehaladott munkálatokat végeztek, amelyek befejeztével az érintett épületet más célokra fogják használni.

55 Az „átalakítás" fogalmának a jelen ítélet 52. pontjában szereplő értelmezése egyébiránt a héairányelv célkitűzéseinek is megfelel, különösen a szóban forgó termék értékének megemelésére irányuló ügylet adóztatására vonatkozó célkitűzésnek. Az új épületeket illetően, amint azt lényegében a főtanácsnok is kiemelte indítványának 71. és 72. pontjában, ez a hozzáadott érték az olyan építési munkálatból következik, amely az anyagi valóság lényegi módosítását vonja maga után, azon tény okán, hogy egy meg nem épített ingatlanból, nevezetesen egy nem közművesített telekből lakható épület válik. A régi épületeket illetően az említett hozzáadott érték akkor jön létre, amikor elvégzik a lényegi átalakítást, oly módon, hogy a szóban forgó régi épület egy új épülettel lesz egyenértékű.

56 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az „átalakításnak" a héairányelv 12. cikke (2) bekezdésében szereplő fogalmát a lengyel jogba a héatörvény 2. cikkének 14. pontja ültette át, ahol is a „korszerűsítés" fogalom került alkalmazásra.

57 Mindazonáltal, feltéve hogy az utóbbi fogalmat a nemzeti bíróságok az „átalakításnak” a jelen ítélet 52. pontjában pontosított fogalma szinonimájaként értelmezik, az ily módon feltárt terminológiai eltérés nem olyan jellegű, hogy önmagában a héatörvénynek a héairányelvvel való összeegyeztethetetlenségéhez vezethetne.

58 A jelen ügyben a vitatott épület „korszerűsítéséből” adódó költségek az eredeti érték 55%-ának felelnek meg. Jóllehet ez a százalékos arány már eleve azt sugallja, hogy az épületen végzett módosítások, terjedelmükből adódóan, hozzájárulhattak ahhoz, hogy jelentősen megváltozzanak a használatbavétel feltételei, mindazonáltal a nemzeti bíróság feladata, hogy a rendelkezésére álló bizonyítékok alapján értékelje, hogy az alapügyben szóban forgó „korszerűsítés” milyen mértékben vonja maga után ezen épület lényegi módosítását a jelen ítélet 52. pontjában kifejtett értelemben.

59 A fenti megfontolásokra figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 12. cikkének (1) és (2) bekezdését, illetve 135. cikke (1) bekezdésének j) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a héamentességet az épületek értékesítésének tekintetében azon feltételnek rendeli alá, hogy az épület első használatbavételére adóköteles ügylet keretében kerüljön sor. Ugyanezen rendelkezéseket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy az ilyen nemzeti szabályozás e mentességet annak a feltételnek rendeli alá, hogy egy már létező épület „korszerűsítése” esetén a felmerült költségek ne haladják meg az épület eredeti értékének 30%-át, amennyiben a „korszerűsítés” fogalma ugyanúgy kerül értelmezésre, mint az „átalakításnak” a héairányelv 12. cikke (2) bekezdésében szereplő fogalma, tehát az érintett épületen lényegi módosításokat kell végezni azzal a céllal, hogy módosuljon annak használata, illetve jelentősen megváltozzanak használatbavételének feltételei.

A költségekről

60 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 hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 12. cikkének (1) és (2) bekezdését, illetve 135. cikke (1) bekezdésének j) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a hozzáadottértékadó–mentességet az épületek értékesítésének tekintetében azon feltételnek rendeli alá, hogy az épület első használatbavételére adóköteles ügylet keretében kerüljön sor. Ugyanezen rendelkezéseket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy az ilyen nemzeti szabályozás e mentességet annak a feltételnek rendeli alá, hogy egy már létező épület „korszerűsítése” esetén a felmerült költségek ne haladják meg az épület eredeti értékének 30%-át, amennyiben a „korszerűsítés” fogalma ugyanúgy kerül értelmezésre, mint az „átalakításnak” a 2006/112 irányelv 12. cikke (2) bekezdésében szereplő fogalma, tehát az érintett épületen lényegi módosításokat kell végezni azzal a céllal, hogy módosuljon annak használata, illetve jelentősen megváltozzanak használatbavételének feltételei.

Aláírások