



Határozatok Tára

MICHAL BOBEK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2019. március 19.¹

C-71/18. sz. ügy

**Skatteministeriet
kontra
KPC Herning**

(a Vestre Landsret [nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottérték-adó (héta) – Olyan, részben lebontandó épülethez tartozó földterület értékesítése, amelynek helyére új épületet emelnek – A 2006/112/EK irányelv 12. cikke – A 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontja – Héamentesség – A felek szándéka – Objektív értékelés – Az »épület« fogalma”

1. A héairányelv² 12. cikkével, valamint 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontjával összhangban a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) alól mentes ügyletnek minősül-e az olyan földterület átruházása, amelyen épület áll, ha az átruházás időpontjában a felek egyértelmű szándéka szerint a földterület vevője vagy későbbi vevője új épület megépítése érdekében lebontja ezen épületet?

2. Dióhéjban ez a lényege a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia) által a Bíróság elé terjesztett kérdésnek. A jelen ügyben felmerülő tágabb elvi kérdés az, hogy a felek szándéka milyen szerepet játszik valamely ügylet héairányelv szerinti minősítése szempontjából.

I. Jogi háttér

A. Az uniós jog

3. A héairányelv 12. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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.

¹ Eredeti nyelv: angol.

² A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

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

[...]

(3) Az (1) bekezdés b) pontjának alkalmazásában »építési teleknek« kell tekinteni minden közművesítetlen vagy közművesített földterületet, amelyet a tagállamok ennek minősítenek.”

4. A héairányelv 135. cikkének (1) bekezdése szerint:

„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;

(k) beépítetlen földterület értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett építési telek kivételével;

[...]”

B. A nemzeti jog

5. A Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift (a hozzáadottérték-adóról szóló, 2016. június 21-i 760. sz. egységes szerkezetbe foglalt törvény; a továbbiakban: héatörvény) 13. §-a (1) bekezdésének 9) pontja és (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az alábbi termékek és szolgáltatások mentesek az adó alól:

[...]

9) az ingatlan értékesítése. Az alábbi termékek és szolgáltatások azonban nem mentesülnek az adó alól:

a) új épület vagy új épület és a hozzá tartozó telek értékesítése;

b) közművesített vagy közművesítetlen építési telek értékesítése, különösen beépített földterület értékesítése.

[...]

3. Az adózásért felelős miniszter az (1) bekezdés 9) pontja szerinti ingatlan meghatározásával kapcsolatban részletes szabályokat állapíthat meg.”

6. A Bekendtgørelse nr. 808 af 30 juni 2015 om merværdiafgift (a hozzáadottérték-adóról szóló, 2015. június 30-i 808. sz. rendelet; a továbbiakban: héarendelet) 54. §-ának (1) bekezdése szerint:

„A héatörvény 13. §-a (1) bekezdése 9) pontjának a) pontjában szereplő »épület« fogalma alá tartozik minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény, amely rendeltetésének megfelelően elkészült. Az ilyen épület részeinek értékesítése is épületértékesítésnek minősül.”

7. A héarendelet 56. §-ának (1) bekezdése szerint:

„A héatörvény 13. §-a (1) bekezdése 9) pontjának b) pontjában szereplő »építési telek« fogalma alá tartozik minden közművesítetlen földterület, amely a településrendezésről szóló törvény vagy e törvény alapján elfogadott rendelkezések szerint az e rendelet 54. §-a értelmében vett épületek megépítésére szolgál.”

8. A Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (az adóügyi minisztériumnak az új épületek és építési telkek értékesítésére vonatkozó utasítása) 2.2 pontja a következőképpen szól:

„Az újnak nem minősülő épületek és a hozzájuk tartozó földterület értékesítése héamentes.

Ha azonban az értékesítés új épület megépítése céljából történik, azt építési telek értékesítésének kell tekinteni.

[...]

Ha az eladó vállalja az épület elbontását, vagy ha az adásvételi szerződés alapján a vevő az épületet elbontás céljából vásárolja meg, az értékesítést építési telek értékesítésének kell tekinteni.

Egyébiránt a vevő szándéka nem döntő jellegű annak értékelése szempontjából, hogy az értékesítés építési telek értékesítésének minősül-e.

Annak értékelése során, hogy az értékesítés építési telek értékesítésének minősül-e, értékelési szempontként egyedileg vagy más szemponttal együttesen figyelembe vehető például, hogy az adásvételi szerződésben rögzített ár hogyan viszonyul a hasonló áruk rendszerinti értékéhez, figyelembe vehető a felépítmény jellege („fészker”), a közszolgáltatásokkal / kereskedelmi szolgáltatásokkal való kapcsolat hiánya, az ingatlan korábbi felhasználása és a felépítmény jellege (például olyan tárolásra szolgáló „pajta”, amely a jövőbeni használat legalapvetőbb feltételeinek sem felel meg.

Amennyiben megállapításra kerül, hogy az értékesítés új épület megépítése céljából történt, az értékesítést építési telek értékesítésének kell tekinteni.

[...]”

II. A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

9. 2012 áprilisában Odense város (Dánia) képviselőtestülete egy, a Finlandkaj 12. cím alatt fekvő ingatlant (a továbbiakban: a szóban forgó ingatlan) magában foglaló, a kikötőben található területre vonatkozó rendezési tervet fogadott el. A rendezési terv többek között rögzítette, hogy amennyire ez csak lehetséges, a szóban forgó ingatlanon található raktárépületet meg kell őrizni.

10. A KPC Herning A/S (dán projektfejlesztő és építőipari társaság) (a továbbiakban: KPC) és a Boligforeningen Kristiansdal (Kristiansdal szociális lakásokat építő társaság, Dánia) 2013 májusától együttműködött az odense-i kikötőben fiataloknak szánt szociális lakások építésére vonatkozó koncepció kidolgozásában. A projekt kivitelezésére Odense önkormányzatával és az odense-i kikötővel együttműködésben került sor.

11. 2013 júliusában a rendezési tervhez módosítás készült abból a célból, hogy lehetővé tegye a szóban forgó ingatlanon található jelenlegi raktárépület paraméterein belül maradó lakóépület megépítését. Az Odense képviselőtestülete által 2013. december 4-én elfogadott módosítás szerint a megőrzési kötelezettség a raktárépület keleti ormának középső részére vonatkozott.

12. 2013 novemberében – a rendezési terv módosítására vonatkozó javaslatnak egyeztetésre történő megküldését követően, de még a módosítás hivatalos elfogadását megelőzően – a KPC az odense-i kikötőtől feltételesen megvásárolta a szóban forgó ingatlant (a továbbiakban: a szóban forgó ingatlan első értékesítése). A felek úgy értelmezték, hogy az ügylet héamentes, azonban a szerződés – arra az esetre, ha az ügylet héaköteles lenne – rögzítette, hogy az esedékes héát a KPC fizeti meg. Feltételét képezte az adásvételi szerződésnek többek között az, hogy a KPC megállapodást kössön valamely szociális lakásokat építő társasággal az ingatlanon ifjúsági szociális lakások megépítésére irányuló projekt végrehajtására, és hogy Odense önkormányzata a szóban forgó, ifjúsági szociális lakásprojektet lehetővé tevő végleges rendezési tervet fogadjon el.

13. 2013. december 5-én a KPC három megállapodást kötött a Boligforeningen Kristiansdallal. Ezek a megállapodások a következők voltak: i. az ingatlan meglévő raktárépülettel együtt történő értékesítésére (a továbbiakban: a szóban forgó ingatlan továbbértékesítése) és e raktárépület ifjúsági szociális lakásokká történő későbbi átalakítására vonatkozó feltételhez kötött keretmegállapodás, ii. a szóban forgó ingatlan értékesítésére vonatkozó, feltételhez kötött adásvételi szerződés, valamint iii. a szóban forgó ingatlan átalakításával összefüggésben kulcsrakész építési szerződés.

14. A feltételhez kötött keretmegállapodás rögzíti, hogy az a két másik megállapodással együtt egyetlen, átfogó szerződéses keretet képez. A keretmegállapodás értelmében a Boligforeningen Kristiansdal kész volt megvásárolni az ingatlant annak érdekében, hogy azt építettként és üzemeltettként a későbbiekben szociális lakásokká alakítsa át, majd ezeket a lakásokat kiadja és kezelje, és az ingatlan értékesítésének feltételeként a KPC fenntartotta magának azt a jogot, hogy vállalkozóként elvégezze a tervezést és az ingatlan szociális lakásokká történő átalakítását. A keretmegállapodásnak többek között feltételét képezte az, hogy a KPC az odense-i kikötőtől végül megvásárolja az ingatlant.

15. A feltételhez kötött adásvételi szerződés azt rögzítette, hogy a vételár héamentes, mivel az ügylet olyan ingatlanhoz kapcsolódik, amelyen épület áll. A szerződés értelmében a KPC viseli annak kockázatát, ha a felek várakozásaival ellentétben az ügylet héakötelesnek bizonyul. Az adásvételi szerződésre a keretmegállapodásban szereplőkkel egyező feltételek vonatkoztak. A feltételhez kötött kulcsrakész építési szerződés rögzítette, hogy az épület teljes körűen befejezett állapotban történő átadásához szükséges valamennyi munkát a KPC-nek kell elvégeznie, a Boligforeningen Kristiansdálnak pedig gondoskodnia kell az ingatlanon maradó raktárépület elbontásáról. Az ehhez kapcsolódó költségek – áfát is tartalmazó – becsült összege 625 000 dán korona (DKK) (hozzávetőleg: 83 773,48 euró).

16. 2014. március 7-én a Boligforeningen Kristiansdal megállapodást kötött egy másik társasággal a raktárépület bontási munkálataira (a keleti oromzat megőrzési kötelezettséggel érintett középső része kivételével). A KPC nem vett részt a raktárépület elbontásában; ezt a Boligforeningen Kristiansdal saját költségére és kockázatára kezdte meg.

17. 2015. augusztus 15-én az ingatlanon az ifjúsági szociális lakások készen álltak a használatbavételre.

18. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a raktárépületet az odense-i kikötő annak KPC részére történő értékesítéséig bérbe adta, a raktárépület értékét pedig adózási szempontból 814 000 DKK összegben állapították meg. A raktárépület mind az értékesítésének, mind pedig a továbbértékesítésének időpontjában teljes mértékben működött, és azt például kulturális és sportesemények tartására lehetett volna használni. A raktárépület azonban nem volt alkalmas arra,

hogyan abban lakásokat alakítsanak ki. Nem vitatott, hogy a szóban forgó ügyletek időpontjában az odense-i kikötő, a Boligforeningen Kristiansdal és a KPC egyetértett abban, hogy a raktárépületet – a keleti oromzatrész kivételével – el kell bontani, hogy az ifjúsági szociális lakásprojektet be lehessen fejezni.

19. 2013. december 10-én a KPC kötelező erejű állásfoglalást kért a Skatterådet-től (adó- és vámhatóság, Dánia) abban a kérdésben, hogy a szóban forgó ingatlan odense-i kikötő általi első értékesítése és a Boligforeningen Kristiansdal részére történő továbbértékesítése héamentes-e. 2014. június 24-i levelével az adó- és vámhatóság kötelező erejű állásfoglalást bocsátott ki, amelynek értelmében mindkét kérdésre nemleges választ adott.

20. A KPC az adó- és vámhatóság határozatával szemben fellebbezést nyújtott be a Landsskatterettenhez (nemzeti adóügyi bizottság, Dánia), amely a 2015. december 9-i határozatában megállapította, hogy nem megalapozott az ingatlan építési telekként való minősítése, és az ezt követő bontási munkálatokban a KPC nem volt érintett, e munkálatokat a szociális lakásokat építő társaság a saját költségére és kockázatára végezte el.

21. 2016. március 9-i keresetével a Skatteministerietten (adóügyi minisztérium; Dánia) megtámadta a nemzeti adóügyi bizottság határozatát a Retten i Herning előtt (herningi bíróság, Dánia), amely az ügyet a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság) elé utalta. Mivel azonban a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei támadtak a héairányelv egyes rendelkezéseinek helyes értelmezését illetően, 2017. május 15-i végzésével úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között összeegyeztethető-e egyrészt a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjával, valamint 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjával és (2) bekezdésével, másrészt az irányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontjával, valamint 12. cikke (1) bekezdésének b) pontjával és (3) bekezdésével az, ha valamely tagállam építési telek (héaköteles) értékesítésének minősíti az olyan földterület értékesítését, amelyen az értékesítés időpontjában épület áll, amennyiben a felek az épületet teljes mértékben vagy részben le kívánják bontani annak érdekében, hogy új épületnek teremtsenek helyet?”

22. Írásbeli észrevételeket a KPC, a dán kormány és az Európai Bizottság nyújtott be. Ezek a felek a 2019. január 30-i tárgyaláson szóbeli észrevételt is előterjesztettek.

III. Elemzés

23. A kérdést előterjesztő bíróság kérdésével lényegében arra kíván választ kapni, hogy összeegyeztethető-e a héairányelv 12. cikkével, valamint 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontjával az olyan nemzeti szabály, amelynek értelmében építési telek héaköteles értékesítésének minősül az olyan földterület értékesítése, amelyen épület áll, amennyiben a felek az épületet le kívánják bontani annak érdekében, hogy ezzel új épület építését tegyék lehetővé.

24. A jelen eljárásban észrevételeket előterjesztő felek e tekintetben eltérő állásponton vannak.

25. A KPC előadja, hogy a kérdésre nemleges választ kell adni. Közelebbről azzal érvel, hogy az alapügy tárgyát képező mindkét ügylet (az első értékesítés és a szóban forgó ingatlan továbbértékesítése is) héamentes, mivel azok a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja szerint „épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítés[ének]” minősülnek. A Bizottság az első ügyletet illetően egyetért a KPC-vel, úgy véli azonban, hogy a KPC és a Boligforeningen Kristiansdal ezt követő ügyletei (amelyeket álláspontja szerint együttesen kell értékelni) „épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó [helyesen: hozzájuk tartozó] telkek első használatbavétele előtti [értékesítésének]” minősülnek. Ennek megfelelően az utóbbi ügyletek a héairányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján

héakötelesek. A dán kormány ugyanakkor előadja, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre igenlő választ kell adni. Álláspontja szerint a héairányelv 12. cikkének (3) bekezdése alapján a tagállamok a szóban forgóhoz hasonló telket „építési teleknek” minősíthetik. Következésképpen az ilyen telek értékesítése a héairányelv 12. cikke (1) bekezdésének b) pontjával összhangban héaköteles.

26. Álláspontom szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre főszabály szerint nemleges választ kell adni. Az építési telek héairányelv alapján való potenciális értékesítésére vonatkozó értékelésnek az említett irányelv szerinti más ügyletekre vonatkozó értékelés során alkalmazott logikával azonos logikát kell követnie: az ügyletnek az *értékesítés időpontjában objektíve fennálló jellegét* kell értékelni. Ezen belül természetesen jelentőséggel bír, hogy a felek *szubjektív szándéka* az ingatlan milyen jövőbeni felhasználására irányul. Ez a szubjektív szándék azonban önmagában aligha lehet annyira meghatározó, hogy felülírja valamely vagy inkább az összes, értékesítéshez kapcsolódó objektív tényezőt.

27. Ebből következően elsődlegesen a nemzeti szabályokra és azoknak az egyes ügyletek minősítése során történő alkalmazására összpontosítok. Az egyedi ügy elbírálása továbbra is a nemzeti bíróság feladatát képezi. Mindenekelőtt azonban azt kell előzetesen tisztázni, hogy valójában mely ügyleteket kell értékelni.

A. Mely ügylet(ek)et kell értékelni?

28. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban, valamint a felek egyes észrevételeiben a szóban forgó ingatlan első (az odense-i kikötő által a KPC részére történő) értékesítéséből és (a KPC által a Boligforeningen Kristiansdal részére történő) továbbértékesítéséből álló két ügyletet együttesen, különbségtétel nélkül kell megvizsgálni. E két értékesítési ügylet mellett a KPC és a Boligforeningen Kristiansdal között a jelen indítvány 13. pontjában bemutatott további megállapodások rendszere áll fenn. Úgy tűnik, vélelmezhető, hogy az említett ügyleteket, különösen a két értékesítési ügyletet azok együttes értékelésének hiányában legalábbis a héaszabályok alapján azonos módon kell kezelni.

29. Nem vitatott, hogy a két értékesítési ügylet kapcsolódik egymáshoz. A szóban forgó ingatlan első értékesítésének feltételét az képezte, hogy a KPC megállapodást kössön valamely szociális lakásokat építő társasággal az ingatlanon ifjúsági szociális lakások megépítésére irányuló projekt végrehajtására. Ezzel szemben a szóban forgó ingatlan továbbértékesítésének feltételét az képezte, hogy a KPC ezt az ingatlant megvásárolja az odense-i kikötőtől.

30. A Bíróság már megállapította, hogy bizonyos körülmények között több alakilag különálló ügyletet, amelyeket külön-külön is teljesíthetnek, egyetlen ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha ezen ügyletek egymástól nem függetlenek. Valamely ügyletet különösen akkor kell egységesnek minősíteni, ha az adóalany által teljesített két vagy több ügyleti elem, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges lenne. Ugyanez a helyzet akkor is, ha egy vagy több szolgáltatás alkotja a főszolgáltatást, míg a többi szolgáltatás egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képez. Különösen, valamely szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni.³

3 Lásd többek között: 2018. december 19-i Mailat ítélet (C-17/18, EU:C:2018:1038, 32–34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31. Nehezemre esik azonban megérteni, hogy ezt az érvelést – amely rendszerint azonos felek megállapodásainak csokrára vagy rendszerére vonatkozik – hogyan lehetne a szóban forgó ügyletekre vonatkoztatni. Először is, az említett ügyleteket eltérő időpontokban, különböző felek (egyrésről az odense-i kikötő és a KPC, másrésről pedig a KPC és a Boligforeningen Kristiansdal) kötötték.⁴ Másodszor, ezen ügyletek, különösen a két egymást követő értékesítési ügylet nem tekinthetők egymáshoz képest járulékosnak. A szóban forgó ingatlan első értékesítése önmagában – annak kereskedelmi céljára és gazdasági megfontolására tekintettel – „fő” ügyletnek minősül; ugyanez vonatkozik a szóban forgó ingatlan továbbértékesítésére. Jóllehet, e két ügylet kapcsolódik egymáshoz, valójában nem lehet azt mondani, hogy azok egyetlen egység részét képeznék.

32. Ennek megfelelően a héairányelv 1. cikkének (2) bekezdésével összhangban az említett értékesítési ügyletek mindegyikét elkülönültnek és függetlennek kell tekinteni.⁵ Így a héaszabályok alkalmazása szempontjából mindegyik ügyletet önállóan és annak sajátos jellemzőire tekintettel kell értékelni.

33. Mindazonáltal az, hogy e két értékesítési ügylet nem tekinthető egyetlen ügyletnek, nem zárja ki azt, hogy azok héaszabályok alapján történő kezelése – azonos szempontok egymást követő alkalmazása alapján – végső soron azonos legyen. Végül is e két ügylet tartalma és megkötésük körülményei is nagymértékben hasonlóak. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy erről van-e szó, közelebbről hogy a KPC és a Boligforeningen Kristiansdal által 2013. december 5-én megkötött három ügylet⁶ a héa alkalmazása szempontjából egyetlen ügyletnek tekintendő-e.⁷

B. Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabály

34. Már az elején szeretnék kiemelni két olyan elemet, amelyek kulcsfontosságúak az ügyleteknek a héairányelv alapján történő értékelése szempontjából; e két elem egyike az idő, amelyre tekintettel az értékelést el kell végezni, a másik pedig az említett értékelés jellege.

35. Először is, a héairányelv 63. cikke értelmében főszabály szerint az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, „amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik”. Annak meghatározása érdekében, hogy valamely ügylet héaköteles-e, az adott ügyletet főszabály szerint *akkor* kell értékelni, amikor a szóban forgó termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás *teljesítése* megtörténik. E tekintetben megjegyzendő, hogy a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdésével összhangban „»termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

36. Másodszor, a szóban forgó értékelés módját illetően annak *objektív* jellegét kell hangsúlyozni. Annak célja, hogy a szóban forgó ügylet valós *gazdasági és kereskedelmi tartalmáról*⁸ az összes releváns tényező vizsgálata révén⁹ meg lehessen bizonyosodni. Az olyan független szemlélő nézőpontját kell alkalmazni, aki az ügylet objektív körülményeinek vizsgálata alapján kívánja meghatározni valamely ügylet valódi természetét és célját.¹⁰

4 Ez utóbbi körülmény jelentőségével kapcsolatban lásd például: 1986. július 8-i Kerrutt ítélet (73/85, EU:C:1986:295, 15. pont); 2007. március 29-i Aktiebolaget NN ítélet (C-111/05, EU:C:2007:195, 25. pont).

5 Lásd e tekintetben: 2018. október 18-i Volkswagen Financial Services (UK) ítélet (C-153/17, EU:C:2018:845, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 Lásd a jelen indítvány fenti 13–15. pontját.

7 E kérdéssel a jelen indítvány 66–73. pontjában foglalkozom.

8 Lásd e tekintetben: 2018. február 22-i T-2 ítélet (C-396/16, EU:C:2018:109, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

9 Lásd még: az E LATS ügyre vonatkozó indítványom (C-154/17, EU:C:2018:226, 82. pont).

10 Uo., 77. pont.

37. E körülmények különösen az értékesített termék vagy a nyújtott szolgáltatás sajátos jellemzőit, a teljesítés módját, és – általánosabban – az ügylet körülményeit foglalják magukban. Ebben az összefüggésben a felek szándéka is releváns elemnek minősülhet. A Bíróság következetesen megállapította, hogy „annak megállapítása során, hogy egy ügylet héaköteles-e, körülményeinek átfogó értékelése során figyelembe kell venni a felek kinyilvánított szándékát, feltéve hogy azt objektív tényezők támasztják alá”.¹¹

38. Így valamely ügylet értékelése során az az alapvető szabály, hogy *a teljesítés időpontjában fennálló összes objektív elemet* értékelni kell.

39. Ennek alapján úgy tűnik, hogy az adóügyi minisztériumnak az új épületek és építési telek értékesítésére vonatkozó utasítása 2.2 pontjához (a továbbiakban: 2.2 pont) (egy részéhez) hasonló nemzeti szabály összeegyeztethetősége kérdéses.

40. Általánosságban úgy tűnik, hogy a 2.2 pontban előírt szabály tükrözi a fent bemutatott megközelítést: főszabály szerint „az újnak nem minősülő épületek és a hozzájuk tartozó földterület értékesítése héamentes”. Ezenfelül a szabály többi része úgy szól, hogy egyéb (általános) esetekben „a vevő szándéka nem döntő jellegű annak értékelése szempontjából, hogy az értékesítés építési telek értékesítésének minősül-e”, és ezen értékelés céljából számos (objektív) szempontot kell figyelembe venni.

41. A 2.2 pont azonban tartalmaz egy sajátos kategóriát is annak rögzítésével, hogy „ha az eladó vállalja az épület elbontását, vagy ha az adásvételi szerződés alapján a vevő az épületet elbontás céljából vásárolja meg, az értékesítést építési telek értékesítésének kell tekinteni”.

42. Úgy tűnik, hogy ez a konkrét nemzeti szabály (vagy inkább az általános nemzeti szabály alóli kivétel) két jelentős tekintetben is eltér a héatörvény fent bemutatott elveitől. Először is, a 2.2 pont alapján azt, hogy valamely ügylet héaköteles-e, nem a teljesítés időpontjában fennálló állapot alapján, hanem a jövőben várható események (*időbeli elem*) alapján kell meghatározni. Másodszor, a feleknek a szerződésben rögzített akarata az értékelés szempontjából meghatározó jelentőségű elemmé válik, míg a szóban forgó ügylet összes objektív jellemzője figyelmen kívül marad (*az értékelés jellege*).

43. Álláspontom szerint a 2.2 pont említett részéhez hasonló nemzeti szabálynak a jelen ügy tárgyát képezőhöz hasonló ügyletek esetében való alkalmazása valószínűsíthetően téves értékeléshez vezet. Az alapügy tárgyát képező ügyletek behatóbb vizsgálata világosabbá teheti, hogy álláspontom szerint miért kell az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre nemleges választ adni.

C. A szóban forgó ingatlan első értékesítése

44. A KPC az első ügylet révén megvásárolta az odense-i kikötőtől a szóban forgó ingatlant, amely olyan telek, amelynek szinte a teljes területét a raktárépület foglalja el. Az értékesítés időpontjában a szóban forgó raktárépület érintetlen és teljes mértékben működőképes volt, értékét pedig a dán adóhatóság 814 000 DKK összegben határozta meg.

45. Ennélfogva úgy tűnik, hogy az említett ügylet – annak objektív jellemzői alapján – határozottan a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjában hivatkozott kategóriába tartozik, vagyis az „épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítés[ének]” minősül.

¹¹ Lásd: 2012. július 12-i J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ítélet (C-326/11, EU:C:2012:461, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46. A dán kormány ugyanakkor azzal érvel, hogy az ilyen következtetés tévesen figyelmen kívül hagyja az ügylet igazi célját. A feleknek a szerződésben tükröződő akarata egyértelműen olyan telek tulajdonjogának az átruházására irányult, amely telken később új épületet építenek. A felek egyetértettek abban, hogy a raktárépület elbontását megelőzően építkezésre nem kerülhet sor. Az odense-i önkormányzat által jóváhagyott tervek szerint a szóban forgó épületnek csak igen korlátozott hányadát (a keleti orom egy részét) kellett beépíteni az új épületbe.

47. A dán kormány saját álláspontjának alátámasztása céljából hivatkozik a Don Bosco ítéletre, amely ítéletben a Bíróság megállapította, hogy az építési telek kivételével „azon földterület értékesítése, amelyen olyan romos épület áll, amelyet le kell bontani, hogy a helyére új épületet emeljenek, és amelynek az eladó által vállalt, e célt szolgáló bontása már ezen értékesítést megelőzően megkezdődött, nem esik”¹² a beépítetlen földterület vonatkozásában előírt héamentesség alá.

48. A dán kormány által előadott érv számomra nem meggyőző. Ennek az érvnek az alapját annak felnagyítása képezi, hogy a felek szándéka mekkora súlyt képvisel az adott ügylet valódi természetének és céljának a héaszabályok alkalmazása szempontjából történő meghatározásában. Ezenfelül a Bíróság által a Don Bosco ítéletben tett megállapításokat is kiterjeszti a Don Bosco ügy terjedelmén és logikai korlátain kívülre.

49. A fenti 36–38. pontban foglaltak szerint valamely adott gazdasági ügyletet először és mindenekelőtt annak objektív jellemzőire tekintettel kell elemezni. Ebben az összefüggésben a feleknek az értékesített termékkel kapcsolatos szándéka is minősülhet releváns elemnek, mivel jobban megvilágíthatja az ügylet mögött meghúzódó elgondolást.

50. Ez azonban kizárólag annyiban igaz, amennyiben a felek szándéka az ügylet tulajdonságaiban tükröződik, vagy ha azt az ügylet tulajdonságai kiemelik. A felek konkrét bizonyítékokkal alá nem támasztott pusztán előadásai nem játszhatnak szerepet. Ami még fontosabb, a felek szándéka kizárólag akkor releváns, ha a szóban forgó ügylet *révén* általuk követett célra vonatkozik. Ezzel szemben a felek szándéka csekély vagy semmilyen relevanciával nem bír akkor, ha – a jelen ügryhöz hasonlóan – arra vonatkozik, hogy az értékesítést követően, valamely jövőbeni időpontban, harmadik felek fellépése révén minek kell történnie a termékkel.

51. Másképpen megfogalmazva, a felek szándéka és tervei kiszínezhetik vagy megerősíthetik a valóság egy bizonyos értelmezését. A felek szándéka azonban aligha írhatja felül a valóságot, hacsak az adójogi értékelés nem olyan metafizikai voluntarizmus, amelyben Schopenhauer szavaival élve az ügylet csak akarat és annak kinyilvánítása.¹³

52. Ezenfelül a dán kormány által képviselt álláspontot az ítélezési gyakorlat nem támasztja alá. A Bíróság például a Teleos ítéletben rámutatott arra, hogy a felek érvelésével ellentétben, amely szerint az adott ügyletnek minősüléshez elegendő az értékesítő és a vevő erre irányuló szándéka, „meg kell állapítani, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlatából kitűnik, hogy az adóhatóság arra való kötelezése, hogy vizsgálja az adóalany szándékát, ellentétes lenne a héa közös rendszerének a jogbiztonság szavatolásához, valamint ahhoz fűződő céljával, hogy azáltal segítse elő a héa alkalmazásával kapcsolatos intézkedéseket, hogy – *a kivételes esetektől eltekintve* – *az érintett ügyletek objektív jellegét vegye figyelembe*”. Ezenfelül a Bíróság hangsúlyozta, hogy az adott ügyletet „objektív szempontok alapján [kell minősíteni]”.¹⁴

12 2009. november 19-i Don Bosco Onroerend Goed ítélet (C-461/08, EU:C:2009:722) (a továbbiakban: Don Bosco ítélet).

13 Schopenhauer, A., *Die Welt als Wille und Vorstellung* (első kiadás: F. A. Brockhaus, Lipcse, 1819).

14 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 39. és 40. pont). Kiemelés tőlem.

53. Ennek alapján világossá válik, hogy a jelen ügy miért különbözik a Don Bosco ügytől. A Bíróság a Don Bosco ügyben a szóban forgó gazdasági ügylet valós tartalmára összpontosított. A vevő valami újat kívánt építeni a megvásárolt földterületen azon épület helyett, amely az ügylet megkötésekor már bontás alatt állt, amelyet maga az eladó végzett. A gyakorlatban a vevő olyan telket vásárolt meg, amely gyakorlatilag új építkezésre készen állt. Így kevés jelentőséggel bírt az, hogy az említett helyzet a tulajdonjog átruházásának napjához képest csak valamivel későbbi dátummal valósul meg.

54. E tekintetben árulkodó a Don Bosco ítélet 39. pontja. Amint azt a Bíróság megjegyezte, az eladó által végzett cselekmény (földterület értékesítése és a bontási munkálatok elvégzése) gazdasági célja „a földterület építési telekké alakítása”.¹⁵ Ezenfelül a Bíróság rámutatott arra, hogy a régi épület a vevő szempontjából használati értékkel nem rendelkezik, és a telek hasznosításra kizárólag az eladó által megszervezett és fizetett bontási munkálatok elvégzését követően¹⁶ válik majd alkalmassá.¹⁷

55. Mindez ellentétben áll a jelen üggyel, amelyben a szóban forgó ingatlan első értékesítésekor a raktárépület még érintetlen volt, és a bontási munkálatokat még nem kezdték meg. A bontás napját sem írták még elő pontosan, és az eljárást a KPC helyett a földterület ezt követő tulajdonosának kellett megkezdenie.

56. A Don Bosco ítéletben foglalt ezen értelmezést a Bíróság olyan ítéletei is alátámasztják, amely ítéletekben a Bíróság megállapította, hogy héamentes az olyan ingatlan értékesítése, 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”.¹⁸

57. A jelen ügyben az ügylet időpontjában objektíve olyan helyzet állt fenn, amelyben a raktárépület sorsát érintő termódosítást – még ha a felek álláspontja szerint valószínűtlen is volt – teljes mértékben nem lehetett kizárni. A meglévő raktárépület használatát elméletileg érinthette volna a munkálatok némileg késedelmes elvégzése vagy a régi épület elbontásával, illetve az új épület megépítésével kapcsolatos jogvita, vagy pusztán a rendezési terv (a raktárépület elbontásának szakaszában felmerülő problémák által kiváltott) módosítása.

58. Ez utóbbi semmi esetre sem tekinthető pusztán hipotetikus forgatókönyvnek. Az Odense önkormányzat képviselőtestülete által elfogadott eredeti rendezési terv szerint ugyanis a szóban forgó raktárépületet „a lehető legnagyobb mértékben” meg kellett őrizni. A rendezési tervet csak ezt követően változtatták meg úgy, hogy a raktárépület keleti ormának középső része volt a régi épület egyetlen olyan építészeti eleme, amelyet meg kellett őrizni. Habár a módosítást az adásvételi szerződés aláírása előtt irányozták elő, azt ténylegesen csak később fogadták el.¹⁹

59. A dán kormány által előadott második érvet sem találok meggyőzőnek; ezen érv szerint a dán kormány a szóban forgó telket jogosult volt „építési telekké” minősíteni, mivel a héairányelv 12. cikkének (3) bekezdése alapján az „építési telek” fogalmának meghatározása a tagállamokra maradt.²⁰ Amint arra a Bizottság helyesen rámutatott, a tagállamokat az „építési telek” meghatározása

¹⁵ Don Bosco ítélet, 39. pont. Kiemelés tőlem.

¹⁶ Uo.

¹⁷ Don Bosco ítélet, 32. pont.

¹⁸ Lásd: 2017. november 16-i Kozuba Premium Selection ítélet (C-308/16, EU:C:2017:869, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Kiemelés tőlem.

¹⁹ Lásd a jelen indítvány 11. és 12. pontját.

²⁰ Lásd még: 1996. március 28-i Gemeente Emmen ítélet (C-468/93, EU:C:1996:139, 25. és 26. pont).

során megillető mérlegelési mozgástér nem lehet olyan széles, hogy sértse az „épület” fogalmát, ami viszont közösségi fogalom.²¹ Ezenfelül ez, a héairányelv 12. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében meglehetősen tágan meghatározott fogalom magába foglal „minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény[t]”.²²

60. Ehhez kizárólag azt tenném hozzá, hogy a jelen elemzés keretében lényegtelen az, hogy megőrizték a régi épület valamely ormának egy részét. Úgy értem, hogy az épület e részét először eltávolították annak érdekében, hogy azt később beépíthessék az új épületbe. Álláspontom szerint az „épület” héairányelv 12. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében szereplő fogalma észszerűen nem értelmezhető úgy, hogy e fogalom annyira tág legyen, hogy abba beletartozzon a régi épület olyan eleme is, amelyet egyszerűen később építettek be az új épületbe vagy használtak fel ahhoz, és amelyet soha nem rögzítettek a földhöz. Ennélfogva – bár a felek között némi vitát váltott ki e fogalom elhatárolása – nem látom értelmét annak, hogy tovább részletezzem ezt a kérdést, mivel az a jelen ügy szempontjából csekély relevanciával bír.

61. Végezetül két további megfontolás is alátámasztja azt, hogy a szóban forgó ingatlan első értékesítése aligha tekinthető a héaszabályok szempontjából építési telek értékesítésének.

62. Először is, a Bíróság már megállapította, hogy a 12. cikk (1) bekezdése a) pontjának és a 135. cikk (1) bekezdése j) pontjának a *ratio legis* a valamely régi épület értékesítése által létrejött értéktöbblet relatív hiánya. A Bíróság megjegyezte, hogy „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”.²³

63. Ebből a szempontból a szóban forgó ügylet aligha indokolhatja a héa alkalmazását: az ingatlanon nem végeztek olyan tevékenységet, ami a KPC számára fokozná annak hasznos értékét. A raktárépületet ugyanis el kell bontani ahhoz, hogy az ingatlan újra a hozzáadott értéket termelő láncolat részét képezhesse.²⁴

64. Másodszor, a Bíróság nemrégiben megállapította, hogy a héairányelv 12. cikke (1) bekezdése a) pontjának és 135. cikke (1) bekezdése j) pontjának „együttese megkülönbözteti egy épület régi vagy új jellegét, mivel főszabály szerint egy régi ingatlan értékesítése nem héaköteles”.²⁵ E tekintetben azon tűnődöm, hogy az adósemlegesség elve alapján nem vetne-e fel kérdéseket az, ha építési telek értékesítésének minősülne az olyan telek értékesítése, amelyen gazdaságilag azonnal hasznosítható régi épület áll. Az ehhez hasonló ügyletek ugyanis kizárólag a feleknek az épület jövőbeni sorsával kapcsolatban kinyilvánított szándékára tekintettel, az épület fizikai megjelenésétől függetlenül lennének héakötelesek, vagy mentesülnének a héa alól.

65. E megközelítés azzal, hogy a szabályok alkalmazását elhatárolja az objektív valóságtól, e szabályokat viszonylag egyszerűen megkerülhetővé teszi. Valójában túlságosan is egyszerű lenne az, ha a felek a héa alkalmazása szempontjából a kívánt eredményt elérhetnék azzal, ha a szerződésben nyilatkozatot tesznek az adott épület jövőjét illetően. Álláspontom szerint nem elfogadható az, hogy ebből következően az adóhatóságot terhelje annak későbbi ellenőrzése, hogy a felek kinyilvánított szándéka ténylegesen megvalósult-e, és ha igen, milyen mértékben.

21 Lásd: uo., 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat. Hasonlóképpen a Bíróság azt is megállapította, hogy az „épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése” nem határozható meg a nemzeti jog alapján, azt egységesen kell értelmezni; lásd többek között: 2009. június 11-i RLRE Tellmer Property ítélet (C-572/07, EU:C:2009:365, 15. pont).

22 Kiemelés tőlem.

23 Lásd: 2017. november 16-i Kozuba Premium Selection ítélet (C-308/16, EU:C:2017:869, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 E kérdéssel kapcsolatban általánosabban lásd: Jacobs főtanácsnok Blasi ügyre vonatkozó indítványa (C-346/95, EU:C:1997:432, 15. pont).

25 2017. november 16-i Kozuba Premium Selection ítélet (C-308/16, EU:C:2017:869, 29. és 30. pont). Kiemelés tőlem.

D. A szóban forgó ingatlan továbbértékesítése

66. Számomra úgy tűnik, hogy a szóban forgó ingatlan értékesítésére tekintettel fent kifejtett megfontolások a szóban forgó ingatlan ezt követő továbbértékesítésére is érvényesek lehetnek.

67. A KPC és a Boligforeningen Kristiansdal által megkötött későbbi ügylet tárgyát – értelmezésem szerint – az első értékesítés tárgyát képezővel azonos ingatlan képezte. Ennélfogva, az ezt követő ügylet tárgyát is olyan telek képezte, amelyen érintetlen, teljes mértékben működőképes és bizonyos (nem elhanyagolható) értékkel rendelkező raktárépület állt. Az első ügylettel kapcsolatos megjegyzésemhez hasonlóan a bontási munkálatokat még nem kezdték meg akkor, amikor az eladó láthatólag átruházta az ingatlan tulajdonjogát a vevőre.

68. A Bizottság azonban a tárgyaláson előadta, hogy a szóban forgó ingatlan továbbértékesítését nem egymagában, hanem egy sor olyan ügylet részeként kell megvizsgálni, amely ügyleteket a szóban forgó megállapodások feltételei révén egy egészként kell értékelni. A Bizottság álláspontja szerint ebből a megközelítésből az következik, hogy a KPC és a Boligforeningen Kristiansdal ügyleteit együttesen úgy kell tekinteni, hogy azok a héairányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti, „épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítés[ének]” minősülnek.

69. Álláspontom szerint az ügy iratai nem tartalmazznak elegendő információt ahhoz, hogy a Bíróság ebben a kérdésben határozott álláspontot alakítson ki. Ezenfelül a Bíróság által kidolgozott elvek alapján²⁶ általánosságban a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy a formailag önálló ügyletek annyira szorosan kapcsolódnak-e egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges lenne.²⁷

70. Ezzel összefüggésben azt is hozzátenném, hogy a nemzeti bíróság az általa feltett kérdést elvontan fogalmazta meg, és annak középpontjában az áll, hogy a felek szándéka milyen jelentőséggel bír az olyan földterület értékesítésének hea szempontjából történő értékelésében, amely földterületen épület áll. A kérdést előterjesztő bíróság nem kért iránymutatást a Bíróságtól ebben, a Bizottság által felhozott konkrét kérdésben. Így a nemzeti bíróság számára – szükség esetén – segítségképpen csak néhány záró megjegyzés kínálható fel.

71. Úgy tűnik, hogy a keretmegállapodás egyértelmű abban a kérdésben, hogy a Boligforeningen Kristiansdal az ingatlant azért vásárolta meg, hogy a későbbiekben építettként és üzemeltettként járjon el. A KPC-t a keretmegállapodás pusztán a tervezést és az ingatlan ifjúsági szociális lakásokká történő átalakítását végző vállalkozóként jelölte meg. Ezenfelül a Boligforeningen Kristiansdalnak meg kellett szerveznie és ki kellett fizetnie a meglévő raktárépület elbontását, mielőtt a KPC megkezdte az építkezést. A Boligforeningen Kristiansdalnak kellett viselnie a bontási munkálatokból eredő esetleges felelősséget is.

72. Ennek tükrében úgy tűnhet, hogy a szociális lakások megépítése előtt a Boligforeningen Kristiansdal a szóban forgó ingatlan tulajdonosaként járt el, ami a héairányelv 14. cikke és 63. cikke alapján²⁸ adóköteles eseménynek minősül. E tekintetben a Bíróság egyértelművé tette, hogy a „termékértékesítés” „a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel akkor is, ha a dolog tulajdonjogának átruházására nem kerül sor”.²⁹

73. Ezenfelül az első ügylethez hasonlóan úgy tűnik, hogy a továbbértékesítést megelőzően az ingatlanon nem végeztek olyan értéknövelő munkálatokat, amelyek biztosítanák a hea alkalmazását.

²⁶ Lásd a jelen indítvány fenti 33. pontját.

²⁷ Lásd e tekintetben: 2008. február 21-i 2 Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 51–54. pont); 2018. október 18-i Volkswagen Financial Services (UK) ítélet (C-153/17, EU:C:2018:845, 32. és 33. pont).

²⁸ Lásd a jelen indítvány fenti 35. pontját.

²⁹ Lásd például: 1990. február 8-i Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet (C-320/88, EU:C:1990:61, 9. pont).

74. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megbizonyosodnia arról, hogy a szóban forgó elemek – más releváns tényezőkkel történő együttes értékelése esetén – arra utalnak-e, hogy a héaszabályok alkalmazása szempontjából a szóban forgó ingatlan továbbértékesítése a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja szerinti „épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése”.

75. Tekintet nélkül arra, hogy a második ügylet végül is minek minősül, a fenti megfontolásokból mindenesetre az következik, hogy a 2.2 ponthoz hasonló olyan nemzeti szabály, amely szerint automatikusan építési telek héaköteles értékesítésének minősül az olyan földterület átruházása, amelyen épület áll, ha a felek egyértelmű szándéka a meglévő épület lebontása révén új épület építésére irányul, nem egyeztethető össze a héairányelv rendelkezéseivel.

IV. Véggövetkeztetés

76. Következésképpen azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia) által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdésre a következőképpen válaszoljon:

– Nem egyeztethető össze a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 12. cikkével, valamint 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontjával az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabály, amely szerint építési telek hozzáadottértékadó-köteles értékesítésének minősül az olyan földterület átruházása, amelyen épület áll, ha a felek szándéka új épület megépítése érdekében az épület lebontására irányul.