



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (hetedik tanács)

2022. február 10.\*

„Előzetes döntéshozatal – A Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 392. cikk – Az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás – Hatály – Vizonteladási szándékkal vásárolt épületek és építési telkek értékesítése – Az ingatlanok megszerzésekor adólevonásra nem jogosult adóalany – Héta alá eső vizonteladás – Az »építési telkek« fogalma”

A C-191/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a cour administrative d'appel de Lyon (lyoni közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország) a Bírósághoz 2021. március 25-én érkezett, 2021. március 18-i határozatával terjesztett elő

a **Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance**,

és

a **Les Anges d'Eux SARL**,

az **Echo 5 SARL**,

a **Cletimmo SAS**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: J. Passer tanácselnök, F. Biltgen és M. L. Arastey Sahún (előadó) bírák,

főtanácsnok: A. Rantos,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint a Bíróság az eljárási szabályzatának 99. cikke alapján, indokolt végzéssel határoz,

meghozta a következő

\* Az eljárás nyelve: francia.

## Végzést

- 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.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 392. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (gazdasági, pénzügyi és gazdaságélénkítésért felelős miniszter, Franciaország; a továbbiakban: adóhatóság), valamint a Les anges d'Eux SARL, az Echo 5 SARL és a Cletimmo SAS társaságok között az eredetileg beépített telekként megszerzett építési telkek értékesítésére vonatkozó hozzáadottérték-adó (héa) utólagos beszedése tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

- 3 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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 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.”

- 4 Ezen irányelv 12. cikke a következőket írja elő:

„(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.

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

5 Az említett irányelv 73. cikke értelmében:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

6 Ugyanezen irányelv „Eltérések” címet viselő XIII. címének „A végleges szabályozás bevezetéséig érvényben lévő különös rendelkezések” című 1. fejezetében a 392. cikk a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok rendelkezhetnek arról, hogy az adóalapot az eladási és a vételi ár különbözete képezze az olyan épületek és építési telkek értékesítésekor, amelyeket viszonteladási szándékkal vásárolt olyan adóalany, aki a beszerzéskor nem volt adólevonásra jogosult.”

#### ***A francia jog***

7 A code général des impôts (általános adótörvénykönyv) 260. cikkének a szóban forgó adómegállapítási időszakokra alkalmazandó szövege kimondja:

„Kérelmükre [héát] fizethetnek:

[...]

5° bis A 261. cikk 5. pontja szerinti tevékenységet végző személyek;

[...]”

8 E törvény 261. cikke a következőket írja elő:

„Mentesülnek a [héta] alól:

5. (Ingatlanügyletek):

[...]

2° több mint öt éve befejezett ingatlanok értékesítése.

[...]”

9 Az említett törvény 268. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Építési telek értékesítése vagy a 261. cikk 5. pontjának 2° alpontjában említett olyan ügylet esetén, amelynek tekintetében éltek a 260. cikk 5°bis pontja szerinti lehetőséggel, amennyiben az átruházó általi beszerzés nem nyitott meg a [héa] levonására való jogot, az adóalap a következők közötti különbség:

1° egyrészt a feltüntetett ár és az ahhoz kapcsolódó terhek;

2° másrészt, az esettől függően:

a) vagy azon összegek, amelyeket az átruházó bármilyen jogcímen átutalt a telek vagy az épület megszerzéséért;

b) vagy az általa teljesített vagyoni hozzájárulás ellenértékéért kapott részvények vagy üzletrészek névértéke.

[...]

#### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

- 10 A Les Anges d'Eux, az Echo 5 és a Cletimmo, az alapeljárás alperesei, ingatlanforgalmazással foglalkoznak.
- 11 E tevékenység keretében a Les anges d'Eux és a Cletimmo magánszemélyektől olyan beépített telkeket vásárolt, amelyek mindegyikén lakóépület volt a hozzá tartozó telekkel és melléképületekkel, így ezen ügyletek nem tartoztak a héairányelv hatálya alá. Az Echo 5 hasonló ügyletet hajtott végre, azzal az egyetlen különbséggel, hogy az általa megszerzett ingatlan a lakóépület mellett udvart és kertet, melléképületeket és egy erdős területet foglalt magában.
- 12 Ezt követően az alapeljárás alperesei parcellákra felosztották, illetve feldarabolták a korábban beépített telkeket annak érdekében, hogy azokat építési telekként eladják, és ezeket az ügyleteket az általános adótörvénykönyvnek a héairányelv 392. cikkét a francia jogba átültető 268. cikkében előírt árérésszabályozás szerint héakötelessé tették.
- 13 Az adóhatóság ellenőrzést követően kétségbe vonta e szabályozás alkalmazhatóságát, és héamegállapító határozatokat bocsátott ki a Les Anges d'Eux esetében a 2013. január 1-jétől 2014. december 31-ig terjedő időszakban, az Echo 5 esetében a 2014. január 1-jétől december 31-ig terjedő időszakban és 2015 novemberében, a Cletimmót illetően pedig a 2014. január 1-jétől december 31-ig terjedő időszakban értékesített telkek vételárának egésze tekintetében.
- 14 2018. november 6-i, november 20-i és december 11-i ítéleteivel a tribunal administratif de Lyon (lyoni közigazgatási bíróság, Franciaország) az adóhatósággal szemben majdnem teljes egészében helyt adott az alapeljárás alperesei által az e héamegállapító határozatok, valamint a kapcsolódó késedelmi kamatok alóli teljes mentesítés iránt előterjesztett kérelmeknek.
- 15 Az adóhatóság fellebbezést nyújtott be ezen ítéletekkel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, azt állítva egyrészt, hogy az árrésre vonatkozó héaszabályozás alkalmazása szükségképpen azt feltételezi, hogy az értékesített termék a megszerzett ingatlanéval azonos jogi minősítéssel

rendelkezik, mivel az építési telkek „vizonteladásának” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az minden átalakítási műveletet kizár. Másrészt az adóhatóság úgy véli, hogy azon ügyletre, amely az eredetileg beépítetten megvásárolt, majd parcellákra felosztott telkek építési telekként való értékesítésében áll, nem vonatkozhat ezen eltérést engedő szabályozás, hanem azt az átruházás teljes ára után hea alá kell vetni.

- 16 Az alapeljárás alperesei azt állítják, hogy az olyan építési telkek értékesítése, amelyek a megszerzésük időpontjában nem jogosítottak adólevonásra, lehetőséget adnak az árrést terhelő hea választására, mivel nincs jelentősége annak a körülménynek, hogy a megvásárolt ingatlan fizikai jellemzői és jogi minősítése módosult a vizonteladást megelőzően.
- 17 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az alapügy megoldása a Bíróság által a héairányelv 392. cikkének értelmezésére vonatkozóan adandó pontosításoktól függ.
- 18 E körülmények között a cour administrative d'appel de Lyon (lyoni közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A [héairányelv] 392. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az kizárja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az építési telkekkel kapcsolatos értékesítési ügyletekre az alábbi két esetben:

- ha az ilyen, beépítettként megszerzett telkek a megszerzésük és az adóalany általi továbbértékesítésük időpontja között építési telekké váltak;
- ha az ilyen telkek az adóalany általi megszerzése és továbbértékesítése között a jellemzőiben – például a telkek parcellákra való felosztása miatt – változásokon ment keresztül?

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről**

- 19 A Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke értelmében, ha a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdésre a válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, vagy ha az előzetes döntéshozatalra elé terjesztett kérdésre adandó válasz nem enged teret semmilyen észszerű kétségnek, a Bíróság az előadó bíró javaslatára és a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor indokolt végzéssel határozhat.
- 20 A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem keretében e rendelkezést kell alkalmazni, mivel az előterjesztett kérdésre a válasz egyértelműen levezethető a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, különösen a 2021. szeptember 30-i Icade Promotion ítéletből (C-299/20, EU:C:2021:783).
- 21 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 392. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az kizárja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre egyrészt akkor, ha e telkek az adóalany általi, beépítetten való beszerzésük és vizonteladásuk időpontja között építési telkekké váltak, másrészt pedig amikor az említett telkek jellemzői a megszerzésük és az adóalany általi vizonteladásuk időpontja között megváltoztak, például felosztották őket parcellákra.

- 22 Ami először is a beépítettként beszerezett, építési telekké vált telkeket illeti, először is emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a héairányelv 392. cikkéből kitűnik – a tagállamok rendelkezhetnek úgy, hogy az olyan adóalany által továbbértékesítés céljából vásárolt épületek és építési telkek értékesítése esetén, aki a beszerzés időpontjában nem rendelkezett adólevonási joggal, az adóalapot az eladási és a beszerzési ár közötti különbözet képezi.
- 23 A héairányelv 392. cikke tehát eltérést jelent az irányelv 73. cikkében foglalt általános elvtől, amely szerint a héát a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenértéke, azaz az eladási ár alapján kell kiszámítani.
- 24 Ezt az eltérést szigorúan kell értelmezni, anélkül azonban, hogy a héairányelv 392. cikkét megfosztanák lényegétől (lásd ebben az értelemben: 2021. szeptember 30-i Icade Promotion ítélet, C-299/20, EU:C:2021:783, 48. pont).
- 25 Ezenkívül meg kell állapítani, hogy a héairányelv 12. cikkének (3) bekezdése értelmében „építési teleknek” kell tekinteni minden közművesítetlen vagy közművesített földterületet, amelyet a tagállamok annak minősítenek (2021. szeptember 30-i Icade Promotion ítélet, C-299/20, EU:C:2021:783, 49. pont).
- 26 E rendelkezések összességéből kitűnik, hogy a héairányelv 392. cikkében előírt eltérést engedő szabályozás kizárólag azokra az viszonteladás céljából megvásárolt építési telkekre alkalmazandó, amelyeket a tagállamok ilyenként határoznak meg.
- 27 Így az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazása a héairányelv 392. cikke értelmében azt feltételezi, hogy a beszerezett termék és az értékesített termék között jogi azonosság áll fenn.
- 28 A jelen ügyben a Les Anges d'Eux és a Cletimmo beépített telkeket szerzett, amelyek mindegyike lakóépületből állt a hozzá tartozó telekkel és melléképületekkel. Az Echo 5 által megszerzett ingatlan egy lakóépületből állt, udvarral és kerttel, melléképületekkel, egy forrással és erdős területtel. Ezt követően az alapeljárás alperesei az említett telkeket felosztották parcellákra vagy szétdarabolták annak érdekében, hogy azokat építési telekként értékesítsék.
- 29 Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a nemzeti jogszabályokban rögzített fogalom meghatározások és az alapügyben szóban forgó ügyletek valamennyi körülményének figyelembevételével megvizsgálja, hogy az alapeljárás alperesei által beszerezett termékek a héairányelv 12. cikkének (3) bekezdése értelmében vett „építési telek” fogalma alá, ekként pedig ezen irányelv 392. cikkének hatálya alá tartoznak-e.
- 30 Másodszor, ami azt a kérdést illeti, hogy a héairányelv 392. cikke kizárja-e az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az építési telkek értékesítésére abban az esetben, ha e telkeknek a beszerzésük és az adóalany általi viszonteladásuk időpontja között módosították a jellemzőit, például parcellákra osztották fel őket, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság kimondta, hogy e cikket úgy kell értelmezni, hogy az nem zárja ki az ilyen telkek esetében az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását (lásd ebben az értelemben: 2021. szeptember 30-i Icade Promotion ítélet, C-299/20, EU:C:2021:783, 62. pont).
- 31 Márpedig, jóllehet a héairányelv 392. cikke „viszonteladási szándékkal vásárolt építési telkek értékesítésére” hivatkozik, nem állapítható meg, hogy e fordulat tiltja, hogy a telkeket a viszonteladó adóalany átalakítsa, feltéve hogy azok továbbértékesítésük időpontjában építési

teleknek minősíthetők. Ilyen következtetés ugyanis nem következik sem az uniós jogalkotónak az e rendelkezéssel kapcsolatos szándékából, sem annak rendszertani értelmezéséből (2021. szeptember 30-i Icade Promotion ítélet, C-299/20, EU:C:2021:783, 60. pont).

- 32 Ebből következően, amennyiben valamely közművesíttelen földterület az érintett tagállam nemzeti szabályozása alapján építési teleknek minősül, azok az átalakítások, amelyeket a továbbra is beépítésre szánt földterület közművesítése érdekében végeznek, nem befolyásolják annak „építési telek” minősítését, amíg e közművesítések nem minősíthetők „épületeknek” (2021. szeptember 30-i Icade Promotion ítélet, C-299/20, EU:C:2021:783, 61. pont).
- 33 Ily módon a héairányelv 392. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásnak a nemzeti jog által ilyenek tekintett építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre történő alkalmazása olyan helyzetben, amikor az említett telkek jellemzői – például azok parcellákra való felosztása útján – módosultak.
- 34 A fenti megfontolások összességére tekintettel a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 392. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az kizárja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre való alkalmazását, ha az ilyen, beépítettként megszerzett földterületek a megszerzésük és az adóalany általi továbbértékesítésük időpontja között építési telekké váltak, azonban nem zárja ki e rendszer építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre való alkalmazását, ha e földterületek jellemzőit az adóalany általi megszerzésük és továbbértékesítésük időpontja között megváltoztatták, így például azokat parcellákra osztották fel.

### **A költségekről**

- 35 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.

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

**A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 392. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az kizárja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre való alkalmazását, ha az ilyen, beépítettként megszerzett földterületek a megszerzésük és az adóalany általi továbbértékesítésük időpontja között építési telekké váltak, azonban nem zárja ki e rendszer építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre való alkalmazását, ha e földterületek jellemzőit az adóalany általi megszerzésük és továbbértékesítésük időpontja között megváltoztatták, így például azokat parcellákra osztották fel.**

Aláírások