



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. február 16.¹

C-36/16. sz. ügy

**Minister Finansów
kontra
Posnania Investment SA**

(a Naczelny Sąd Administracyjny [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Adózás — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — Adóztatandó ügyletek — Ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés — Adóalanyként eljáró személy — Az adófizetési kötelezettség teljesítése érdekében fizetés helyett valamely dolog átruházásának adókötelezettsége”

I. Bevezetés

1. Héaköteles ügyletnek minősül-e a dolgok fizetés helyetti átruházása az adófizetési kötelezettség teljesítése érdekében, ha az adó megfizetésére kötelezett személy egyben a héajog szerinti adóalany? Ez a korábban még nem tisztázott kérdés merült fel a jelen előzetes döntéshozatali eljárásban.
2. Az alapügyben valamely társaság élt a lengyel adóeljárásjogban az adóhátralék természetbeni kiegyenlítésére biztosított ilyen lehetőséggel, és az államra ruházta valamely ingatlan tulajdonjogát. A hivatkozott társaság azonban többek között ingatlanközvetítéssel is foglalkozott.
3. Különösnek tűnhet a kérdés, hogy meg lehet-e adóztatni az adókiegyenlítés folyamatát. Az adóterhet a szerzőre – a jelen esetben az államra – hárító hozzáadottérték-adó közvetett jellegére tekintettel is érdekesnek tűnik a héakötelezettség feltételezése.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. Az ügy uniós jogi hátterét a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv² (a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja biztosítja. A rendelkezés szerint a héa hatálya alá tartozik:

„egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés [...]”

¹ — Eredeti nyelv: német.

² — HL 2006. L 347., 1. o.

5. A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint határozza meg az „adóalany” fogalmát:

„»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.”

6. A héairányelv 16. cikkének első bekezdése továbbá a következőképpen rendelkezik:

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

B. A nemzeti jog

7. A lengyel jogalkotó ennyiben átültette a héairányelv előírásait. Ezen túlmenően a kérdést előterjesztő bíróság információi szerint az adózás rendjéről szóló 1997. augusztus 29-i törvény 66. cikkének 1. §-a lehetőséget teremt az adóalany számára, hogy tulajdonjog államkincstárra vagy többek között valamely településre történő átruházásával egyenlítse ki az adóhátralékait, amennyiben azokat illeti a megfelelő adó. Az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 2. §-a szerint erre az átruházásra és az adófizetési kötelezettség kapcsolódó megszűnésére a településsel (illetve az államkincstárral stb.) kötött szerződés alapján kerül sor, amelynek feltételeit pontosabban meghatározza az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 2. és 3. §-a. Az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 4. §-a szerint az adófizetési kötelezettség megszűnésének időpontja az átruházott dolgon fennálló tulajdon átszállásának pillanata.

III. Az alapügy

8. Az alapügy felperese a Posnania Investment S.A. (a továbbiakban: társaság vagy felperes) többek között ingatlanközvetítéssel foglalkozó, lengyel jog szerinti társaság. Adóhátralékai megszüntetése érdekében élt az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 1. §-a szerinti lehetőséggel, és az illetékes településsel 2013. február 5-én szerződést kötött egy beépítetlen ingatlan tulajdonának átruházásáról. Ez az adófizetési kötelezettség részleges megszűnésével járt.

9. Később a társaság azon kérdés megválaszolását kérte a pénzügyminisztertől, hogy a héa hatálya alá tartozik-e a tulajdon településre történő átruházása. Álláspontja szerint ez nem lehet így. Különösen a legfelsőbb közigazgatási bíróság ítélezési gyakorlatára hivatkozott, amely szerint az államkincstárra az állami költségvetést megillető adók tekintetében fennálló adóhátralékok ellenében történő tulajdonátruházás nem tartozik a héa hatálya alá.

10. 2013. május 10-i egyedi értelmezésében a pénzügyminiszter úgy vélte, hogy az ingatlan tulajdonának társaság általi átruházása főszabály szerint a héa hatálya alá tartozó termékértékesítésnek tekintendő. A társaság keresetet indított ez ellen.

11. 2014. február 13-i ítéletével az elsőfokú bíróság a legfelsőbb közigazgatási bíróság idézett ítélezési gyakorlatára hivatkozva megsemmisítette a pénzügyminiszter határozatát. Az adóügyi hatóság eljárása megsértette különösen „a[z adóhatóság iránti] bizalom elvét”. A pénzügyminiszter felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő ezen ítélettel szemben.

IV. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

12. 2015. szeptember 21-i végzésével az ügyben jelenleg eljáró legfelsőbb közigazgatási bíróság az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv [omissis] 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja és 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóköteles ügyletnek (termékértékesítésnek) minősül-e valamely ingatlan (dolog) tulajdonának átruházása a héaalany által

- a) az államkincstárra az állami költségvetést megillető adók tekintetében fennálló adóhátralékok ellenében, vagy
- b) a településre, a járásra vagy a vajdaságra az ezek költségvetését megillető adók tekintetében fennálló adóhátralékok ellenében, ami

az adófizetési kötelezettség megszűnésével jár?

13. A kérdéssel kapcsolatban a Bíróság előtti eljárásban írásbeli észrevételeket nyújtott be a Lengyel Köztársaság és az Európai Bizottság.

V. A jogkérdésről

14. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja tartalmazza az adókötelezettség keletkezésének öt feltételét. Termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell történnie (1), amelyet egy adóalany (2) adóalanyként eljárva (3) ellenszolgáltatás fejében (4) teljesít egy tagállamon belül (5). Nem vitatott, hogy ezek közül a feltételek közül három megvalósult. Az ingatlanátruházás termékértékesítés. E termékértékesítést adóalany teljesítette, még hozzá valamely tagállam területén.

15. Az előterjesztett kérdés megválaszolásának feltétele tehát a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint annak vizsgálata, hogy ebben az esetben kiindulhatunk-e olyan „ellenszolgáltatás fejében teljesített” termékértékesítésből (A. pont), amely során az adóalany „adóalanyként” járt el (B. pont).

A. Egy tagállamon belül az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés

16. A Bizottság és a Lengyel Köztársaság egybehangzó véleménye szerint a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint ellenszolgáltatás fejében került sor az ingatlan adófizetési kötelezettség megszüntetése keretében való átruházására. A pénzügyi kötelezettség termékértékesítéssel megvalósuló megszűnése csak termékértékesítésen alapuló pénzkövetelés indokaként kezelhető.

17. Mindenesetre kérdéses lehet, hogy kölcsönös jogviszonyon alapul-e a termékértékesítés és az adófizetési kötelezettség megszűnése. Ítéleteiben a Bíróság ezt valóban szükségesnek tartotta. Valamely termékértékesítés csak akkor minősül „ellenszolgáltatás fejében teljesítettnek” a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében, ha az eladó és a vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy az eladó által kapott juttatás képezi a vevő számára teljesített termékértékesítés tényleges ellenértékét.³

3 — 2013. november 21-i Dixons Retail ítélet (C-494/12, EU:C:2013:758, 32. pont); 2013. június 20-i Newey-ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 40. pont); 2006. március 23-i FCE Bank ítélet (C-210/04, EU:C:2006:196, 34. pont); 2002. szeptember 17-i Town & County Factors ítélet (C-498/99, EU:C:2002:494, 18. pont); 1994. március 3-i Tolsma-ítélet (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. pont).

18. A jelen ügyben már az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 1. §-ából következik, hogy az ingatlanértékesítés és az adófizetési kötelezettség megszűnése jogviszonyon alapul. Ez a rendelkezés törvénybe foglalt jogviszonyt szabályoz. Mindezt megerősíti az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 2. §-ában előírt közjogi szerződés. Mindazonáltal kérdés, hogy kölcsönös vagy csupán egyoldalú jogviszonyról van szó az adófizetési kötelezettség törvényben (az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 4. §-ában) előírt olyan megszűnésekor, amelynek alapja dolog fizetés helyetti átruházása. Ezt a kérdést végső soron nem kell megválaszolni.

19. A hea *általános* fogyasztási adó,⁴ amely a megrendelő fogyasztási előny (termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás) megszerzésére irányuló ráfordításait terheli. Így tehát nagyon tágan kell értelmezni az ehhez szükséges jogviszony fogalmát. A kérdés nem függhet a polgári jogi érvényességtől, a polgári jogi vagy közjogi jogalaptól, sem e jogalap kölcsönösségétől. Kizárólag az döntő, hogy a megrendelő az adóalanytól kapott fogyasztási előny (termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás) megszerzése érdekében vagyoni ráfordítást valósít meg.⁵ Így tehát a ráfordítás és a fogyasztási előny kölcsönössége irányadó, nem a polgári jogi vagy közjogi jogalapok kölcsönössége.

20. A visszterhes ügylet ilyen fogyasztói jogban előírt tág értelmezése esetén a jelen ügyben – a Bizottság és a Lengyel Köztársaság álláspontjával összhangban – igenlő választ kell adni az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés megvalósulására. Ez akkor is igaz, ha az adófizetési kötelezettség jogszabály (az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 4. §-a) alapján szűnik meg az ingatlantulajdon átruházásával.

B. Adóalanyként történő eljárás

1. Gazdasági tevékenység az adófizetési kötelezettség teljesítése?

21. Ezen túlmenően azt kell tisztázni, hogy ennyiben is héaalanyként, vagyis a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti „adóalanyként” jár-e el az a héaalany, aki az adó megfizetésére kötelezett személyként nem pénzzel, hanem természetben fizeti meg az őt terhelő adót.

22. Az adóalany csak akkor jár el e minőségében (adóalanyként), ha az ügyleteket adóköteles tevékenysége keretében végzi.⁶ Ahogyan az a továbbiakban a héairányelv 9. cikkéből kiderül, ehhez nem elegendő az ellenszolgáltatás fejében végzett tevékenység. Az irányelv sokkal inkább bizonyos minőségi követelményt támaszt, nevezetesen az ügylet pillanatában megvalósuló gazdasági tevékenységet.

23. Így itt az a döntő kérdés, hogy az adó megfizetésére kötelezett személy héairányelv 9. cikke szerinti gazdasági tevékenységének minősül-e az adófizetési kötelezettség teljesítése. Nemleges válasz esetén fel kellene még tenni a kérdést, hogy változtat-e a helyzeten, ha nem pénzzel, hanem természetben teljesítik az adófizetési kötelezettséget.

4 — 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont); 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); 2011. december 9-i Connoisseur Belgium végzés (C-69/11, nem tették közzé, EU:C:2011:825, 21. pont).

5 — Így szolgáltatásnyújtás ellenértékének minősül az éttermekben a vendéglátási szerződés teljesítését követően egyoldalúan és önként fizetett borralaló is.

6 — Ebben az értelemben lásd: 1995. október 4-i Armbrecht-ítélet (C-291/92, EU:C:1995:304, 17. és azt követő pontok); 2004. április 29-i EDM-ítélet (C-77/01, EU:C:2004:243, 66. pont); 2006. január 12-i Optigen és társai ítélet (C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 42. pont).

24. A „gazdasági tevékenység” fogalmát a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése úgy határozza meg, mint amely a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, és az állandó ítélkezési gyakorlat szerint beleértendő a termelés, a forgalmazás és a szolgáltatásnyújtás valamennyi szakasza.⁷

25. A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése foglalkozási példákkal mutatja be a gazdasági tevékenységeket. Alapos vizsgálattal kiderül, hogy tipológiai körülírásról van szó, amely vállalkozási típusokat (foglalkozási példákat) sorol fel. A tipológiai körülírás nyitottabb, mint az elvont fogalmak. A típushoz tartozásnak nem kell logikailag elvont következtetésből fakadnia, hanem meghatározható az eredeti képpel (a példával) való hasonlóság mértéke alapján. A típusra jellemző ismertetőjegyeknek nem kell maradéktalanul megjelenniük, az egyedi esetben hiányozhat egyik vagy másik ismertetőjegy. A megítélendő egyedi esetet csupán a hasonlóság értékelése útján sorolják a típushoz. Ehhez a besoroláshoz az egyedi esetet teljes egészében kell szemlélni úgy, hogy figyelembe kell venni a kereskedelmi felfogást és a típussal (az eredeti képpel) való hasonlóság mértékét.

26. Bár a gazdasági tevékenység fogalmát tágan kell értelmezni,⁸ az adófizetési kötelezettség teljesítése mégsem ilyen gazdasági tevékenység. Az adófizetés sokkal inkább egyszerűen azon közjogi személyes kötelezettség teljesítése, amely az adó megfizetésére kötelezett valamennyi személyt terheli akkor is, ha ő maga nem héaalany. Ez így van akkor is, ha – például a héafizetési kötelezettség teljesítéséhez hasonlóan – gazdasági tevékenységen alapuló adóról van szó.

27. Ezen a megállapításon nem változtat, ha természetben teljesítik az adófizetési kötelezettséget. A dologátruházás végső soron csupán az adókiadás keretében érvényesülő különös fizetési módnak minősül. A rendes adóeljáráshoz hasonlóan a törvény alapján keletkezett adófizetési kötelezettséget pénz helyett természetben, valamely dologgal teljesítik annak objektív értéke – nem pedig vételára – erejéig. A közjogi adókiadás keretében megvalósuló ilyen cselekmény tehát nem tekinthető gazdasági tevékenységnek. A vagyontárgyak saját adófizetési kötelezettség teljesítése érdekében való átruházása nem hasonlítható össze tételesen a tipikus héaalany héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti tevékenységével (például a kereskedőével, aki újraértékesítés céljából vásárol termékeket).

28. Ezen nem változtat az adózás rendjéről szóló lengyel törvényben előírt közjogi szerződés sem. Csupán a felek e különös fizetési módra vonatkozó egyetértését rögzíti. Az adójogi hitelező csupán kinyilvánítja hozzájárulását ahhoz, hogy az adóteher kiegyenlíthető a hivatkozott dolgokkal.

29. Ezen túlmenően az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem tartalmaz utalást arra, hogy a nemzeti jog lehetővé tenné az államkincstárnak, hogy megkeresse az adó megfizetésére kötelezett személyt, és felajánlja neki az adó pénzzel való kiegyenlítése helyett valamely olyan meghatározott ingatlan átruházását, amelyet egyéb esetben meg kellene vásárolni. Kizárólag az adó megfizetésére kötelezett személy dönthet arról, hogy természetben szeretné-e megfizetni az adót, és ha igen, mely dolgokkal. Az államkincstár ezt követően hozzájárulhat ehhez, de nem követelhet ilyen fizetést.

30. Az átruházással az adóteher különösen a dolog értékének megfelelő mértékben szűnik meg a törvény értelmében. Nem függ a közjogi szerződést kötő felek akaratától, illetve magatartásától. A dolog értékét a jogállami adóállamokban nyilván elvont – az adó megfizetésére kötelezett valamennyi személyre vonatkozó – értékelési szempontok alapján határozzák meg. A kérdést előterjesztő bíróság által vizsgálendő ezen előfeltevések mellett alapvetően nem beszélhetünk (tipikus) gazdasági tevékenységről akkor, ha dologátruházással teljesítik az adófizetési kötelezettséget.

7 — Lásd többek között: 1990. december 4-i van Tiem ítélet (C-186/89, EU:C:1990:429, 17. pont); 2003. június 26-i MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ítélet (C-305/01, EU:C:2003:377, 41. pont); 2006. január 12-i Optigen és társai ítélet (C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 41. pont).

8 — 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-359/97, EU:C:2000:426, 39. pont); 2003. június 26-i MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ítélet (C-305/01, EU:C:2003:377, 42. pont); 2007. június 26-i T-Mobile Austria és társai ítélet (C-284/04, EU:C:2007:381, 35. pont); 2013. június 20-i Fuchs-ítélet (C-219/12, EU:C:2013:413, 17. pont).

2. Vajon van kivétel az adóköteles főtevékenységhez való közelség miatt?

31. A jelen ügyben mindazonáltal például nem jogász vagy orvos, hanem ingatlanközvetítő ruházta át az ingatlant. Nem lehet tehát eleve elutasítani a tevékenység (ingatlanátruházás fizetés helyett) gazdasági tevékenységhez (ingatlanközvetítés) viszonyított bizonyos közelségét.

32. A Bíróság hasonló felállást vizsgált a Kostov-ítéletben.⁹ Az ügyben az adóalany (önálló bírósági végrehajtó) megbízási szerződéseket kötött ingatlanok árverés útján való megszerzésére harmadik felek javára, amely bizonyos tartalmi közelséget mutatott fő gazdasági tevékenységével (árverési értékesítés). A Bíróság tevékenységei tekintetében igenlő választ adott „adóalanyi” minőségének fennállására.

33. A Bíróság kifejtette, hogy „a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az önálló bírósági végrehajtóként végzett tevékenységei tekintetében már héaköteles természetes személyt »adóalanynak« kell tekinteni valamennyi egyéb, eseti jelleggel végzett gazdasági tevékenység tekintetében, feltéve hogy e tevékenység a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében vett tevékenységnek minősül”¹⁰.

34. Mindezt azonban nem lehet úgy érteni, hogy az adóalany valamennyi ellenszolgáltatás fejében végzett tevékenysége hirtelen adóalanykénti minőségében is megvalósul. A konkrét eldöntendő ügyben ugyanis szoros kapcsolat állt fenn a bírósági végrehajtó „melléktevékenysége” és adóköteles főtevékenysége között. Így a hivatkozott tipizáló szempont figyelembevételével az ügyben szóban forgó, harmadik felek javára csupán eseti jelleggel vállalt megbízás valóban gazdasági tevékenység is volt.

35. A tipizáló szempont figyelembevételével azonban nem minősül a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek az adófizetési kötelezettség ingatlanközvetítő általi, fizetés helyett ingatlanátruházással való teljesítése.

36. Igaz ugyan, hogy – ahogyan azzal a Bizottság észszerűen érvel – a versenysemlegesség elve előírja, hogy valamennyi egymással versenyhelyzetben lévő szolgáltatóra vagy értékesítőre azonos módon vonatkozik a héafizetési kötelezettség. Az adófizetési kötelezettség természetbeni teljesítése esetében azonban egyáltalán nincs más adóalanyokat érintő versenyhelyzet. Az adófizetési kötelezettségét teljesítő adóalany ebben a pillanatban más héaalannyal (például más ingatlanközvetítővel) sem áll versenyben. Az átruházandó dolog „vételárának megállapítása” tekintetében ugyanis nem rendelkezik semmilyen tárgyalási pozícióval. Az átruházandó ingatlan értékelése sokkal inkább objektív kritériumok alapján valósul meg az adómegállapítás keretében. Így nem jöhet létre árverseny.

37. Ennyiben piacon kívül kerül sor a dolog adófizetési kötelezettség teljesítése céljából való átruházására. Ez ugyanúgy igaz az adó megfizetésére kötelezett „rendes” személyekre, mint azokra az adó megfizetésére kötelezett személyekre, akik egyben héaalanyok is. Az állam mint vevő sem választhat, hogy ezt az ingatlant vagy valamelyik másikat „szerzi meg”. Csak arról dönthet, hogy objektív értékük erejéig pénzeszközök helyett dolgokat is elfogad adófizetési kötelezettség teljesítéseként.

38. Ennek megfelelően a Bíróság még egy vitathatatlanul gazdasági jellegű és visszterhes ügyletet (kábitószerek eladását) sem tekintett adókötelesnek, ha valamely gazdasági ágazaton belül kizárt a (jogszerű) verseny.¹¹ Ez a gondolat hasznosítható a jelen tényállásnál. A személyes adófizetési kötelezettség dolgok adójogi hitelezőnek (adóhatóságnak) való átruházásával történő teljesítése során ugyancsak kizárt az adóalanyok közötti verseny.

9 — 2013. június 13-i Kostov-ítélet (C-62/12, EU:C:2013:391).

10 — 2013. június 13-i Kostov-ítélet (C-62/12, EU:C:2013:391, 31. pont).

11 — Lásd többek között: 1999. június 29-i Coffeeshop „Siberië” ítélet (C-158/98, EU:C:1999:334, 14. és 21. pont); 2000. június 29-i Salumets és társai ítélet (C-455/98, EU:C:2000:352, 19. pont); 2006. január 12-i Optigen és társai ítélet (C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 49. pont).

39. Döntő jelentőségű, hogy a (jelen esetben az előírt közjogi szerződést szabályozó) nemzeti jog közjogi adómegállapítás keretében – az adásvételhez hasonlóan – lehetővé teszi-e a részt vevő feleknek az átruházandó dolog és ár kölcsönös egyetértésben való megállapítását. Ennek hiányában adófizetési kötelezettségének teljesítése során a héaalany nem gazdasági tevékenysége keretében jár el. Nem „adóalanyként” jár el a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint. Ez akkor is igaz, ha a héaalany ingatlanközvetítő, és pénz helyett ingatlant ruház át fizetés gyanánt.

3. A hozzáadottérték-adó jellege

40. A hozzáadottérték-adó közvetett fogyasztásiadó-jellege megerősíti ezt a következtetést. A héa a végfogyasztót terheli,¹² és az adóalany „csupán” adóbeszedőként jár el az állam nevében.¹³ A jelen ügyben ez is a gazdasági tevékenység feltételezése ellen szól. A héairányelv 9. cikke szerinti gazdasági tevékenység felismerhetően abból indul ki, hogy az adóalany – a vele szerződő féllel kölcsönösen megállapított – ellenszolgáltatásával a megrendelőre hárítja és tőle beszedi a héát. Ez a gondolat nem egyezik a törvény alapján megszűnő adójogosultsággal és a ténnyel, hogy a vevő állam adót kíván beszedni, nem pedig további (a jelen ügyben rá hárítandó héával) adóterhet magára vállalni.

4. Fennáll az állam „fogyasztókénti” előnyben részesítésének veszélye?

41. Nem látom a Bizottság által az adó megfizetésére kötelezett személy, illetve az állam előnyben részesítésének veszélyével összefüggésben ezzel szemben megfogalmazott aggodalmakat. Az adó megfizetésére kötelezett személy nem részesül előnyben, mivel a héakötelezettség nem érinti a dolog adófizetési kötelezettség teljesítése érdekében való átruházását. Az ilyen kötelezettség ugyanis a következő hatással járna: Ha az adó megfizetésére kötelezett személyt X összegű adófizetési kötelezettség terheli, az ingatlan értéke X, és az ügylet adóköteles, akkor az adófizetési kötelezettség X összeg erejéig megszűnik, és az államnak meg kell fizetnie továbbá az adó megfizetésére kötelezett személy részére a hozzáadottérték-adót annak érdekében, hogy az adóalany azt megfizethesse (ismét csak az állam részre). Az állam azonban nem takarítana meg hozzáadottérték-adót, mivel saját szükségleteitől függetlenül szerzi meg a dolgot, és ezzel nem mellőz egyéb, héaköteles kiadásokat.

42. A Bizottság álláspontjával szemben sokkal inkább fennáll a veszély, hogy az adóköteles ügylet feltételezésével a magánhasználatú vagyontárgyak megszerzésénél is lehetővé válik az adólevonás, mivel elképzelhető, hogy valamikor adófizetési kötelezettség teljesítéséhez kívánják felhasználni azokat.¹⁴

43. Az adófizetés eltérő – pénz általi (nincs adóteher) vagy természetbeni (itt van adóteher) adókiegyenlítéstől függő – kezelése sem világítja meg a kérdést. Ugyanez igaz a természetbeni adófizetések eltérő kezelésére attól függően, hogy héaköteles vagy nem héaköteles személyek teljesítik azokat. E héajogi minősítés nem játszhat szerepet az (adófizetési kötelezettséget keletkeztető egyéb adófajtákból származó) adóbevétel nagysága szempontjából.

44. Ennyiben végül csak a végső felhasználás megadóztatása elmaradásának veszélye merülhet fel, ha nem minősül gazdasági tevékenységnek a fizetés helyetti dologátruházás. Ez a veszély azonban csak akkor áll fenn, ha az eladó (a jelen esetben a társaság) héaalanyként eljárva már élt adólevonással az átruházandó dolog vonatkozásában.

12 — 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont); 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); 2011. december 9-i Connoisseur Belgium végzés (C-69/11, nem tették közzé, EU:C:2011:825, 21. pont).

13 — 1993. október 20-i Balocchi-ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont); 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont).

14 — Különösen az adóalanyok hosszú távon veszteséges hobbitevékenységei válhatnak így adólevonás révén igen hatékonyan közterhekké (a jövedelemadóra vonatkozó szabályozásban gyakran felbukkannak a magánborászatokkal, lovardákkal, vitorlásokkal és jachtokkal rendelkező egyéni vállalkozó ügyvédek és orvosok).

45. Ezt a veszélyt azonban a rendszernek megfelelően megelőzi a héairányelv 16. cikkében (és 26. cikkében) szereplő rendelkezés. Ha az adófizetési kötelezettség természetbeni teljesítése nem gazdasági tevékenység, akkor a fizetés helyetti átruházáskor vállalkozásidegen célokra vonják ki a vállalkozásból a dolgokat. A héairányelv 16. cikke ebben az esetben helyesbíti a megvalósult adólevonást, és ezzel megakadályozza a végső felhasználás megadóztatásának elmaradását. A héaalanyt úgy kezelik, mint olyan magánszemélyt, aki adófizetési kötelezettségének teljesítése érdekében terméket ruház az államra. Így végeredményben biztosított valamennyi adófizetésre kötelezett személy valamennyi adófizetésének egyenlő kezelése, függetlenül attól, hogy (többé-kevésbé véletlenül) egyben héafizetésre kötelezett személyek is.

5. Következtetés

46. Következésképpen az adóalany vagyonából származó dolog fizetés helyett adófizetési kötelezettség teljesítése érdekében való átruházása nem minősül olyan gazdasági tevékenységnek, amely során az adóalany a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint „adóalanyként” jár el. Ez akkor is igaz, ha olyan dolgot ruház át, amelyet egyébként vállalkozása keretében használna fel. Ennyiben hiányzik a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti héaköteles ügylet.

VI. Véggövetkeztetések

47. Következésképpen azt javaslom, hogy a legfelsőbb közigazgatási bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésére a Bíróság a következő választ adja:

Nem minősül a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti adóköteles ügyletnek valamely ingatlan tulajdonának a héa megfizetésére kötelezett személy által az adójogi hitelezőre történő olyan átruházása, amely az adófizetési kötelezettség törvényben előírt megszűnésével jár. Az adó megfizetésére kötelezett személy ennyiben nem adóalanyként jár el. Az átruházott dologra vonatkozó megvalósult adólevonást azonban a héairányelv 16. cikke szerint helyesbítenni kell.

Mindennek az a feltétele, hogy az adófizetés helyett annak természetbeni kiegyenlítésének lehetősége csak az adó megfizetésére kötelezett személy számára álljon fenn, és az előírt közjogi szerződés csupán annak teljesítésére szolgáljon. A felek ennyiben nem befolyásolhatják a „vételárat”. Azt sokkal inkább objektív mutatók alapján kell megállapítani, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.