



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2018. június 13.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének a) pontja – Ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés – A 14. cikk (1) bekezdése – A birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel – A 14. cikk (2) bekezdésének a) pontja – Valamely önkormányzat tulajdonában lévő vagyontárgy tulajdonjogának országos közút építése céljából, ellenérték fizetése ellenében az államkincstárra való átruházása – Az »ellenérték« fogalma – A héa hatálya alá tartozó ügyletek”

A C-665/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelný Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2016. december 22-én érkezett, 2016. szeptember 14-i határozatával terjesztett elő

a **Minister Finansów**

és

a **Gmina Wrocław**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, C. Toader (előadó) és A. Prechal bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. december 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Minister Finansów képviseletében J. Kaute és M. Kowalewska,
- a Gmina Wrocław képviseletében A. Januszkiewicz radca prawny és J. Martini doradca podatkowy,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna és A. Kramarczyk–Szaładzińska, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében N. Gossement és L. Baumgart, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

a főtanácsnok indítványának a 2018. február 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

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.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 14. cikke (2) bekezdése a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Minister Finansów (pénzügyminiszter, Lengyelország; a továbbiakban: miniszter) és a Gmina Wrocław (wrocławai települési önkormányzat, Lengyelország; a továbbiakban: önkormányzat) között folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelynek tárgya, hogy a hozzáadottérték-adó (héa) hatálya alá tartozik-e egy olyan ügylet, amelynek keretében az önkormányzat tulajdonában álló ingatlan tulajdonjoga a nemzeti jogszabályok alapján, országos közút építése céljából és ellenérték fizetése ellenében átszállt az államkincstárra.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 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 (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[...]

- 4 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 kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

- 5 Az említett irányelv 13. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] és egyéb közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanyoknak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, ha e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben adókat, díjakat, illetékeket, járulékokat vagy egyéb közterheket szednek be.

Amennyiben azonban e szervek nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezné, az ilyen tevékenységek vagy ügyletek folytatása tekintetében adóalanyként minősülnek.

A közjog által szabályozott szervek minden esetben adóalanynak minősülnek az I. mellékletben meghatározott tevékenységeket illetően, amennyiben e tevékenységek mértéke nem elhanyagolható.”

- 6 A héairányelv 14. cikke, amely a „Termékértékesítés” címet viselő 1. fejezetben az „Adóztatandó ügyletek” megnevezésű IV. cím alatt helyezkedik el, az (1) bekezdésében és (2) bekezdése a) pontjában a következőket írja elő:

„(1) »Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

(2) Az (1) bekezdésben említetten kívül termékértékesítésnek minősülnek a következők:

a) termékre vonatkozó tulajdon átruházása hatóság által vagy nevében vagy törvény értelmében történő kisajátítás útján, ellenérték fejében”.

A lengyel jog

A héatörvény

- 7 A 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény, a Dz. U. 54. száma, 535. rovat) módosított szövegváltozatának (a Dz. U. 2011. 177. száma, 1054. rovat, a továbbiakban: héatörvény) 7. cikke (1) bekezdésének 1. pontja ekképp rendelkezik:

„Az 5. cikk (1) bekezdésének 1. pontja szerint termékértékesítés a termék átruházása, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel, ideértve a termékre vonatkozó tulajdon átruházását hatóság vagy hatóság nevében eljáró jogalany által vagy törvény értelmében történő kisajátítás útján, ellenérték fejében”.

A közúti beruházások előkészítésének és kivitelezésének különös szabályairól szóló törvény

- 8 A 2003. április 10-i módosított ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (a közúti beruházások előkészítésének és kivitelezésének különös szabályairól szóló törvény) (a Dz. U. 80. száma, 721. rovat) 12. cikkének (4) és (4a) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(4) Az ingatlanok vagy ingatlanrészek [...] a törvény értelmében:

1) az országos közutak esetében az államkincstár tulajdonába kerülnek,

2) a vajdasági közutak, a járási közutak és a helyi közutak esetében a megfelelő területi és települési önkormányzatok tulajdonába kerülnek

– azon a napon, amikor a beruházások kivitelezését engedélyező határozat jogerőre emelkedik.

(4a) A (4) bekezdésben foglalt ingatlanokért fizetendő ellenérték összegét megállapító határozatot az a szerv hozza meg, amely a közúti beruházások kivitelezését engedélyező határozatot hozta.”

A közutakról szóló törvény

- 9 Az 1985. március 21-i módosított ustawa o drogach publicznych (a közutakról szóló törvény) (Dz. U. 2016., 1440. rovat) 1. cikke előírja:

„Közútnak minősül az az út, amely e törvény alapján valamely útkategóriába van sorolva, és amelyet e törvényben vagy más különös rendelkezésekben foglalt korlátozások és kivételek mellett bárki rendeltetésének megfelelően használhat.”

- 10 E törvény 2. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A közúthálózatban betöltött funkciójuk alapján a közutakat az alábbi kategóriákba kell besorolni:

- 1) országos közutak;
- 2) vajdasági közutak;
- 3) járási közutak;
- 4) helyi közutak.”

- 11 Az említett törvény 19. cikkének (1) és (5) bekezdése szerint:

„(1) A közút kezelője a központi államigazgatás vagy a területi és települési önkormányzat azon szerve, amely hatáskörrel rendelkezik a közutak tervezése, kialakítása, átalakítása, felújítása, fenntartása és védelme területén. [...]

(5) A járási jogú városok területén az autóutak és a gyorsforgalmi utak kivételével minden közút kezelője a város polgármestere.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 12 Lengyelországban a területi és települési önkormányzatok rendszerének felépítése az alábbiak szerint alakul: az első szinten található a *gmina* (település), a második szinten a *powiat* (járás) és a harmadik szinten a *województwo* (vajdaság). A *miasto na prawach powiatu* (járási jogú város) olyan település, amely saját maga járási feladat- és hatásköröket lát el. E járási jogú városokban elsődlegesen a polgármester a város végrehajtó szerve, és a hatáskörébe tartoznak mindazok a feladatok, amelyeket a törvény a járási végrehajtó szerv hatáskörébe utal, és ezek között szerepel az ingatlanokkal kapcsolatos vagyongazdálkodás is.
- 13 A Województwo Dolnośląskie (alsó-sziléziai vajdaság, Lengyelország) 26 járásra, ezen belül 169 településre, és 4 járási jogú városra tagolódik.
- 14 Az önkormányzat egy járási jogú város, amely több ingatlan tulajdonosa és héalanyként van nyilvántartva. A város polgármestere mint az önkormányzat végrehajtó szerve egyidejűleg az államkincstár képviselője is, és hatáskörébe tartozik az államkincstár tulajdonában lévő, de a település területén elhelyezkedő ingatlanok kezelése.
- 15 A Wojewoda Dolnośląski (alsó-sziléziai vajdaság, Lengyelország) határozata alapján az önkormányzat tulajdonában álló ingatlanok tulajdonjoga egy országos közút megépítése céljából átszállt az államkincstárra. Az alsó-sziléziai vajdaság külön határozatban megállapította az önkormányzatot megillető ellenérték összegét, és kötelezte a polgármestert annak megfizetésére.

- 16 Az önkormányzat egyedi jogértelmezés iránt kérelmet nyújtott be a miniszterhez, tájékoztatást kérve azzal kapcsolatban, hogy az ingatlantulajdon törvény értelmében ellenérték fizetése melletti átszállása a hea hatálya alá tartozó, ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés-e, és az e kérdésre adott igenlő válasz esetén, mely jogalanynak kell a termék beszerzőjeként szerepelnie a heás számlán.
- 17 Egyedi jogértelmezésében a miniszter úgy vélte, hogy a jelen esetben a hea hatálya alá tartozó, ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésről van szó, mivel több ingatlan tulajdonjoga ellenérték fizetése mellett szállt át az önkormányzatról az államkincstárra. Megállapította, hogy a hea alanya ebben az ügyletben az önkormányzat, mivel a polgármester nem minősül olyan adóalanynak, aki önállóan végez gazdasági tevékenységet, és nem saját felelősségére jár el.
- 18 A miniszter ebből arra a következtetésre jutott, hogy az önkormányzat köteles a kisajátított ingatlanokkal kapcsolatban értékesítési számlát kiállítani, amelyen a település polgármesterének kell szerepelnie egyidejűleg eladóként és vevőként, mint az önkormányzat végrehajtó szerve, illetve mint az államkincstár képviselője, amelynek hatáskörébe tartozik az államkincstár tulajdonában lévő, de a település területén elhelyezkedő ingatlanok kezelése.
- 19 Az önkormányzat a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławai vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt keresetet indított ezen egyedi jogértelmezés megsemmisítése iránt.
- 20 E bíróság ítéletében helyt adott a keresetnek és megsemmisítette az említett egyedi jogértelmezést azzal az indokolással, hogy adójogi szempontból az értékesítő és a beszerző ugyanaz a jogalany, méghozzá az önkormányzat, így pedig gazdasági értelemben nem kerülhetett sor ezen ügylet keretében az érintett vagyontárgyak feletti rendelkezési jog átszállására.
- 21 Ezen ítélettel szemben a miniszter felülvizsgálati kérelmet terjesztett a kérdést előterjesztő bíróság, azaz a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) elé.
- 22 2015. február 12-én a felülvizsgálati eljárásban eljáró, három bíróból álló tanács a kibővített tanácshoz fordult a héatörvény értelmezése céljából, mivel úgy ítélte meg, hogy nem tűnik egyértelműnek az, hogy az önkormányzati ingatlantulajdon hatósági kisajátítás útján ellenérték fizetése mellett történő átruházását a héatörvény 7. cikke (1) bekezdésének 1. pontja szerinti „termékértékesítésnek” kell-e minősíteni.
- 23 2015. október 12-i határozatában a kérdést előterjesztő bíróság hét bíróból álló tanácsa azt a választ adta, hogy az ilyen átruházás a héatörvény 7. cikke (1) bekezdésének 1. pontja szerinti „termékértékesítésnek” minősül, és megállapította, hogy nem bír jelentőséggel az a kérdés, hogy az ügylet a gazdasági értelemben vett rendelkezési jog átruházását is magában foglalja-e.
- 24 Előzetes döntéshozatal iránti kérelmében azonban a kérdést előterjesztő bíróság aggályokat fogalmazott meg az előtte folyamatban lévő eljárás tárgyát képező ügylet sajátos jellegével kapcsolatban, különös tekintettel az ezen ügyletben részt vevő felek sajátos szerepére.
- 25 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A [héairányelv] 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti adóztatandó ügyletnek minősül-e az önkormányzat tulajdonában álló ingatlanok a törvény értelmében elrendelt kisajátítás útján, ellenérték fejében való államkincstárra történő átruházása, ha valamely nemzeti jogi rendelkezésből következően a hivatkozott ingatlant továbbra is az önkormányzat polgármestere kezeli, aki egyszerre az államkincstár képviselője és az önkormányzat végrehajtó szerve?

A fenti kérdés megválaszolása szempontjából jelentőséggel bír-e, ha ténylegesen sor kerül az ellenérték önkormányzat részére történő kifizetésére, vagy csupán belső átvezetés történik az önkormányzati költségvetés keretében?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 26 Előjáróban rögzíteni kell, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés kifejezetten a héairányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjára vonatkozik, noha azok az általános feltételek, amelyeket teljesíteni kell ahhoz, hogy valamely termékértékesítés „héa hatálya alá [tartozó ügyletnek]” minősüljön, ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szerepelnek.
- 27 E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az a körülmény, hogy valamely nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmét formálisan bizonyos uniós jogi rendelkezésekre hivatkozva fogalmazta meg, nem akadályozza annak, hogy a Bíróság megadja e bíróság számára az értelmezés minden olyan elemét, amely szükséges lehet az utóbbi előtt lévő ügy megítéléséhez, akár hivatkozott ezekre a kérdéseinek megfogalmazásában, akár nem (2017. december 20-i Incyte ítélet, C-492/16, EU:C:2017:995, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 28 Az előterjesztett kérdést tehát a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjára tekintettel is meg kell vizsgálni.
- 29 A kérdést előterjesztő bíróság a kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját és 14. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a héa hatálya alá tartozó ügyletnek minősül egy heaalany tulajdonában álló ingatlan tulajdonjogának a törvény értelmében és ellenérték fizetése ellenében valamely tagállam államkincstárára való átruházása olyan helyzetben, mint amely az alapügyben szerepel, ahol ugyanaz a személy képviseli egyidejűleg a kisajátítást kérő szervezet és a kisajátítást elszenvető önkormányzatot, és ahol ez utóbbi a gyakorlatban tovább kezeli az érintett vagyontárgyat, még abban az esetben is, ha az ellenérték kifizetésére az önkormányzati költségvetésben elvégzett belső számviteli átvezetéssel került sor.
- 30 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, 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).
- 31 Így 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.
- 32 Ami először is a „termékértékesítés” fogalmát illeti, ezt e rendelkezés nem határozza meg.
- 33 Ellenben a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése e fogalmat úgy határozza meg, hogy az a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel. Hasonlóképpen ezen irányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja akként rendelkezik, hogy az e cikk (1) bekezdésében említetten kívül „termékértékesítésnek” minősül a termékre vonatkozó tulajdon átruházása hatóság által vagy nevében vagy törvény értelmében történő kisajátítás útján, ellenérték fejében.
- 34 Az alapügybeli ügylet kapcsán az önkormányzat írásbeli észrevételeiben és a Bíróság előtti tárgyaláson úgy érvelt, hogy ahhoz, hogy valamely ügylet a héairányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjának hatálya alá tartozzon, teljesítenie kell a héairányelv 14. cikke (1) bekezdésének kritériumait is.

- 35 E tekintetben, bár a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése általános jelleggel határozza meg a „termékértékesítés” fogalmát, az ezen cikk (2) bekezdésének – különösen pedig „[a]z (1) bekezdésben említetten kívül” kifejezésnek – a szó szerinti értelmezéséből levonható az a következtetés, hogy e (2) bekezdés olyan más ügyletekre vonatkozik, amelyek szintén „termékértékesítéseknek” tekintendők. Ebből következik, hogy az európai uniós jogalkotó, bár a „termékértékesítés” ugyanazon fogalma alá sorolta őket, el kívánta határolni egymástól a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontjában és az ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésében foglalt ügyleteket, tekintve, hogy e két ügyletet nem ugyanazon kifejezésekkel határozta meg. Így konkrétan az említett irányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontjában szereplő ügylet fogalom meghatározása egyáltalán nem hivatkozik „a birtokba vehető dolog [felett] tulajdonosként való rendelkezés [jogára]”, amelyről ugyanezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdésében esik szó.
- 36 Ennélfogva a héairányelv 14. cikkének szövegéből és szerkezetéből az következik, amint az indítványa 47. pontjában a főtanácsnok is kifejtette, hogy e cikk (2) bekezdése az e cikk (1) bekezdésében foglalt fogalom meghatározáshoz viszonyítva *lex specialis*nek minősül, amelynek alkalmazási feltételei az említett (1) bekezdésben foglalt feltételekhez képest önálló jellegűek.
- 37 Így a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti „termékértékesítés” minősítés három együttes feltétel teljesülését igényli. Mindenekelőtt a tulajdonjog átruházására van szükség. Majd ezen átruházásnak hatóság által vagy nevében vagy törvény értelmében történő kisajátítás útján kell megvalósulnia. Végül ellenértéket kell fizetni.
- 38 E tekintetben meg kell említeni, hogy e három feltétel közül az elsőt, azaz a tulajdonjog átruházását nem lehet úgy érteni, hogy az magában foglalja a gazdasági értelemben vett átruházás szükségességét.
- 39 Kétségtelen, hogy a Bíróság – 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.) 5. cikke (1) bekezdésének értelmezése során, amelynek szöveg megegyezik a héairányelv 14. cikke (1) bekezdésének szövegével – kimondta, hogy ezen 5. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy akkor is „termékértékesítésnek” minősül a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel, ha nem került sor a dolog tulajdonjogának átruházására (1990. február 8-i Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet, C-320/88, EU:C:1990:61, 9. pont). Ugyanakkor a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem keretében a kérdést előterjesztő bíróság felvetette azt a kérdést, hogy sor kerül-e a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti „termékértékesítésre” abban az esetben, ha ellenérték fizetése ellenében csak a vagyontárgyak tulajdonjogának átruházására kerül sor, de az érintett vagyontárgy felett a gazdasági értelemben vett rendelkezés jogosultja ugyanaz a személy marad. Ugyanis a lengyel közigazgatási jogból eredő azon sajátosság, hogy egy járási jogú város tulajdonában álló ingatlanok államkincstári kisajátítása esetén e vagyontárgyak továbbra is a polgármester által képviselt önkormányzat kezelésében maradnak, alkalmas lehet arra, hogy emiatt a szóban forgó tulajdonjog-átruházás – legalábbis részlegesen – ne öltön gazdasági jelleget, azon oknál fogva, hogy a kisajátítást kérő szervet nem ruházzák fel azzal a joggal, hogy a szóban forgó vagyontárgyak felett tulajdonosként rendelkezzen.
- 40 E tekintetben a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja nem a dolog felett tulajdonosként való rendelkezés jogának átengedésére utal, amiről ugyanezen cikk (1) bekezdése rendelkezik, hanem egyértelműbb módon az e termékre vonatkozó tulajdon átruházását említi (lásd a 14. cikk (2) bekezdésének, b) pontja tekintetében: 2017. október 4-i Mercedes-Benz Financial Services UK ítélet, C-164/16, EU:C:2017:734, 31. pont).
- 41 Következésképpen, amint az indítványa 53. pontjában a főtanácsnok is kifejtette, a héairányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjának alkalmazásában a dologra vonatkozó tulajdonjognak – mint formális jogcímnek – az átruházása elegendő ahhoz, hogy az ügylet adóztatandó „termékértékesítésnek” minősüljön, feltéve hogy az e rendelkezésben előírt többi feltétel is teljesül.

- 42 Másodszer az ügylet visszerhes jellegéhez kapcsolódó általános feltételt illetően, amely a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szerepel, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében felvetette, hogy milyen kapcsolat van az ezen cikkben szereplő „ellenszolgáltatás” fogalma és az ezen irányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti „ellenérték” fogalma között olyan helyzetben, ahol a kisajátítást elszenvedő önkormányzatnak járó ellenértéket csak belső számviteli átvezetéssel teljesítik.
- 43 Az érintett ügylet visszerhes jellegét illetően a Bíróság állandó ítélezési gyakorlatából kitűnik, hogy annak feltétele, hogy a termékértékesítés a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint „ellenszolgáltatás fejében” teljesüljön, az, hogy az értékesített termék és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat álljon fenn (lásd ebben az értelemben: 2010. október 7-i Loyalty Management UK és Baxi Group ítélet, C-53/09 és C-55/09, EU:C:2010:590, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat). Ilyen közvetlen kapcsolat csak akkor áll fenn, 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 (lásd ebben az értelemben: 2017. május 11-i Posnania Investment ítélet, C-36/16, EU:C:2017:361, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat). Ezen túlmenően ezen ellenértéknek szubjektív, ténylegesen megkapott értéknek és pénzben kifejezhetőnek kell lennie (lásd ebben az értelemben: 2012. december 19-i Orfey ítélet, C-549/11, EU:C:2012:832, 44. és 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat; 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).
- 44 Ugyanakkor, amint az indítványa 61. pontjában a főtanácsnok is lényegében kifejtette, az a kérdés, hogy ahhoz, hogy a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti „ellenérték” fizetéséről legyen szó, szükséges-e, hogy e kifizetés megfeleljen az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt „ellenszolgáltatás” összes fogalmi elemének, nem bír relevanciával, tekintettel arra, hogy e rendelkezések közül az első rendelkezés *lex specialis* jellegű, amint a jelen ítélet 36. pontjából is következik. Ugyanis ezeket a fogalmi elemeket a Bíróság nem a héairányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjának, hanem ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének értelmezése keretében munkálta ki.
- 45 Azonban az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy az alapügybeli ellenérték közvetlenül kapcsolódik az önkormányzati ingatlanok tulajdonjogának az államkincstárra való átruházásához. E tekintetben, feltéve hogy ezen ellenérték kifizetése ténylegesen megtörtént, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróságra hárul, nincs jelentősége annak, hogy e kifizetésre ugyanazon költségvetésben elvégzett belső számviteli átvezetéssel került sor.
- 46 Harmadszor pedig a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő többi általános feltétel, azaz a termékértékesítés helyére vonatkozó feltétel, az önkormányzathoz hasonló jogalany adóalanyiságára vonatkozó feltétel, valamint azon feltétel kapcsán, hogy az adott személy „adóalanyként” jár el, nem vitatott először is, hogy a jelen esetben az értékesítés helyére vonatkozó feltétel teljesül, mivel az ügyletre egy tagállamon belül, mégpedig Lengyelország területén került sor.
- 47 Továbbá az önkormányzat héaalanyiságát nem kérdőjelezi meg a kérdést előterjesztő bíróság. 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.
- 48 Végül az ingatlanok tulajdonjogának az államkincstárra való átruházásakor „adóalanyként eljáró személy” feltételét illetően, amelyet az önkormányzat a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdésére hivatkozva vitat, emlékeztetni kell, hogy a Bíróság már úgy határozott, hogy az ugyanezen rendelkezés értelmében vett hatóságként folytatott tevékenységek esetében olyan tevékenységekről van szó, amelyeket a közjog által szabályozott szervek a rájuk vonatkozó sajátos közjogi szabályozás keretében folytatnak, kivéve azokat a tevékenységeket, amelyeket a magánjogi gazdasági szereplőkkel azonos jogi feltételek mellett végeznek (2008. szeptember 16-i Isle of Wight

Council és társai ítélet, C-288/07, EU:C:2008:505, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az előtte folyamatban lévő ügyben teljesül-e ez a feltétel.

- 49 Ami az alapügyet illeti, amint a jelen ítélet 15. pontjából következik, az önkormányzat tulajdonában álló ingatlanok tulajdonjogát – egy országos közút építése céljából – ténylegesen átruházták az államkincstárra. Ezen átruházásra egy hatóság, mégpedig az alsó-sziléziai vajdaság által elrendelt kisajátítás alapján került sor, amely hatóság külön határozatban megállapította az önkormányzat részére fizetendő ellenérték összegét is.
- 50 Ebből következik, hogy a jelen esetben – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat szükségességét fenntartva – a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontjában szereplő három feltétel teljesül.
- 51 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját és 14. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy a héa hatálya alá tartozó ügyletnek minősül egy héaalany tulajdonában álló ingatlan tulajdonjogának a törvény értelmében és ellenérték fizetése ellenében valamely tagállam államkincstárára való átruházása olyan helyzetben, mint amely az alapügyben szerepel, ahol ugyanaz a személy képviseli egyidejűleg a kisajátítást kérő szervet és a kisajátítást elszenvető önkormányzatot, és ahol ez utóbbi a gyakorlatban tovább kezeli az érintett vagyontárgyat, még abban az esetben is, ha az ellenérték kifizetésére az önkormányzati költségvetésben elvégzett belső számviteli átvezetéssel került sor.

A költségekről

- 52 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját és 14. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy a hozzáadottérték-adó hatálya alá tartozó ügyletnek minősül egy hozzáadottértékadó-alany tulajdonában álló ingatlan tulajdonjogának a törvény értelmében és ellenérték fizetése ellenében valamely tagállam államkincstárára való átruházása olyan helyzetben, mint amely az alapügyben szerepel, ahol ugyanaz a személy képviseli egyidejűleg a kisajátítást kérő szervet és a kisajátítást elszenvető önkormányzatot, és ahol ez utóbbi a gyakorlatban tovább kezeli az érintett vagyontárgyat, még abban az esetben is, ha az ellenérték kifizetésére az önkormányzati költségvetésben elvégzett belső számviteli átvezetéssel került sor.

Aláírások