



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2021. szeptember 30.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 392. cikk – Az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás – Hatály – Viszonteladási szándékkal vásárolt épületek és építési telkek értékesítése – Az ingatlanok megszerzésekor adólevonásra nem jogosult adóalany – Héa alá eső viszonteladás – Az »építési telkek« fogalma”

A C-299/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) a Bírósághoz 2020. július 6-án érkezett, 2020. június 25-i határozatával terjesztett elő

az **Icade Promotion SAS**, korábban Icade Promotion Logement SAS

és

a **Ministère de l'Action et des Comptes publics**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök, R. Silva de Lapuerta, a Bíróság elnökhelyettese (előadó), L. Bay Larsen, C. Toader és M. Safjan bírák,

főtanácsnok: A. Rantos,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Icade Promotion SAS, korábban Icade Promotion Logement SAS képviseletében P. Tournès és A. Abadie avocats,
- a francia kormány képviseletében E. de Moustier és É. Toutain, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: francia.

– az Európai Bizottság képviselőjében F. Dintilhac és A. Armenia, meghatalmazotti minőségben, a főtanácsnok indítványának a 2021. május 20-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) 392. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az Icade Promotion SAS, korábban Icade Promotion Logement SAS és a ministère de l'Action et des Comptes publics (államigazgatásért és államháztartásért felelős minisztérium, Franciaország) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy e hatóság megtagadta az e társaság által építési telkek 2007-ben és 2008-ban való magánszemélyek részére történő értékesítése után felszámított hozzáadottérték-adó (héta) visszatérítését.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

- 3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja a következőképpen rendelkezik:
„A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:
a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés.”
- 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 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.

(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.”

6 Ugyanezen 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.”

7 A héairányelv 135. cikke a következőképpen szól:

„(1) 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 telkek kivételével;

[...]”

8 Ezen irányelv 137. cikkének (1) bekezdése a következőket mondja ki:

„A tagállamok engedélyezhetik adóalanyaiknak az adózás lehetőségének választását az alábbi ügyletek esetében:

[...]

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

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

[...]”

9 Ezen irányelv „Eltérések” címet viselő XIII. címének „A végleges szabályozás bevezetéséig érvényben lévő különös rendelkezések” című 1. fejezetében szerepel a 392. cikk, amely 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 282/2011 végrehajtási rendelet

10 A 2013. október 7-i 1042/2013/EU tanácsi végrehajtási rendelettel (HL 2013. L 284., 1. o.) módosított, a 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o.; a továbbiakban: 282/2011 végrehajtási rendelet) a 13b. cikkében a következőképpen rendelkezik:

„A [héairányelv] alkalmazásában az alábbiak tekintendők »ingatlanoknak«:

[...]

b) bármely épület vagy építmény, amely tengerszint fölött vagy alatt a földhöz vagy a földbe rögzített, és amelyet nem lehet könnyen lebontani vagy elmozdítani;

[...]”

11 A 282/2011 végrehajtási rendelet 31a. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A [héalirányelv] 47. cikkében említett, ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatások csak azokat a szolgáltatásokat foglalhatják magukban, amelyek kellőképpen közvetlen kapcsolatban állnak az adott ingatlanal. A szolgáltatás az alábbi esetekben tekintendő az ingatlanal kellőképpen közvetlen kapcsolatban állónak:

a) a szolgáltatás az ingatlanból ered, és az ingatlan a szolgáltatás alkotóeleme, valamint a nyújtott szolgáltatás szempontjából központi és nélkülözhetetlen szerepet tölt be;

b) a szolgáltatást az ingatlan érdekében vagy arra irányulva nyújtják, és célja az ingatlan fizikai vagy jogi helyzetének megváltoztatása.

(2) Az (1) bekezdés különösen az alábbiakra terjed ki:

[...]

d) adott földterületen állandó szerkezetek építése, valamint állandó szerkezeteken, például gáz, víz, szennyvíz és hasonló csővezeték-rendszeren végzett építési és bontási munkák;

[...]”

A francia jog

12 A code général des impôts (általános adótörvénykönyv) alapeljárásra alkalmazandó változata szerinti 257. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A következők szintén a hozzáadottérték-adó hatálya alá tartoznak:

[...]

6° A 7° pont sérelme nélkül:

a) Azon ügyletek, amelyek ingatlanokra vonatkoznak [...], és amelyek eredményét az ipari és kereskedelmi nyereségre kivetett jövedelemadó alapjának kell tekinteni;

[...]

7° Az ingatlanok létrejöttéhez vagy értékesítéséhez kapcsolódó ügyletek.

E tevékenységek akkor is adókötelesek, ha polgári jogi jellegűek.

(1) Ilyenek többek között:

Építési telkek [...] értékesítése [...];

Az első bekezdés alá tartoznak többek között azok a telkek, amelyek tekintetében az ügyletet megállapító aktus keltétől számított négy éven belül a vevő [...] megszerzi az építési engedélyt, vagy megkezdi az épület vagy ingatlancsoport építéséhez vagy a ráépítendő új helyiségek építéséhez szükséges munkálatokat

E rendelkezések nem alkalmazhatók azokra a telkekre, amelyeket természetes személyek általuk lakhatási célra szánt épületek építése céljából szereztek meg

[...]

b) Ingatlanok értékesítése [...]"

- 13 A code général des impôts (általános adótörvénykönyv) alapeljárásra alkalmazandó változata szerinti 268. cikke értelmében:

„A 257. cikk 6° pontjában említett ügyletek esetében a hozzáadottérték-adó alapja az alábbiak különbözete:

a) Egyrészt a kifejezett ár és az ahhoz kapcsolódó terhek, illetve a vagyontárgy forgalmi értéke, ha az magasabb a terhekkal megnövelt árnál;

b) Másrészt [...]

– azon összegek, amelyeket az átruházó bármilyen jogcímen átutalt a dolog megszerzéséért;

[...]”

- 14 A code général des impôts (általános adótörvénykönyv) 2. mellékletének az alapeljárásra alkalmazandó változata szerinti 231. cikke (1) bekezdése kimondja:

„Az általános adótörvénykönyv 257. cikkének [6° pontjában] megjelölt személyek nem vonhatják le az ingatlanok vételárát vagy építési árát terhelő adót [...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 15 Az ingatlanfejlesztői tevékenységet folytató Icade Promotion beépítetlen földterületeket vásárolt nem héaalanyoktól (magánszemélyektől vagy helyi önkormányzatoktól). E vásárlások tehát nem voltak héakötelesek.

- 16 Először is, miután e földterületeket parcellákra osztotta fel, és kiépítette az e parcellákat kiszolgáló különböző közműhálózatokat (így az utakat, az ivóvíz-, a villamosenergia-, a gáz-, a szennyvíz- vagy a távközlési hálózatot), az Icade Promotion az ily módon közművesített parcellákat lakhatási célra szánt épületek építése céljából építési telekként természetes személyek számára értékesítette.

- 17 Ezt követően az Icade Promotion az építési telkek 2007. január 1-je és 2008. december 31. közötti időszakban történt értékesítéseit az akkor az általános adótörvénykönyv 6. cikkének 6° pontjában és 268. cikkében előírt rendelkezések alapján az árrésre vonatkozó héa (a továbbiakban: az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás) hatálya alá vonta.

- 18 Másodsor, az Icade Promotion a 2007. év vonatkozásában 2 826 814 euró, a 2008. év vonatkozásában pedig 2 369 881 euró összegű, árrés után megfizetett héa visszatérítését követelte. E társaság arra hivatkozott, hogy a szóban forgó ügyletek az általános adótörvénykönyv 257. cikkének 7° pontja alapján nem tartozhatnak az ingatlanra vonatkozó héaszabályozás hatálya alá, mivel azok építési telkek magánszemélyek részére való, lakáscélú ingatlanok építése céljából történő átruházásából álltak, és nem tartoznak az ugyanezen törvénykönyv 257. cikke 6° pontjának és 268. cikkének együttesen értelmezett rendelkezéseiben előírt, az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá sem, így azok után nem kell héát fizetni.

- 19 Miután az adóhatóság elutasította a panaszát, az Icade Promotion keresetet nyújtott be ezen elutasítással szemben a tribunal administratif de Montreuil-höz (montreuil-i közigazgatási bíróság, Franciaország), amelyet az a 2012. április 27-i ítéletével mint megalapozatlant elutasított.

- 20 Az Icade Promotion fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a cour administrative d'appel de Versailles-hoz (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország), amely a 2014. július 18-i ítéletével elutasította e fellebbezést, azzal az indokkal, hogy az említett közigazgatási panasz elfogadhatatlan.
- 21 2016. december 28-i határozatával a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) az Icade Promotion által benyújtott felülvizsgálati kérelem alapján részben hatályon kívül helyezte a cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság) ítéletét, és visszautalta az ügyet ez utóbbi bíróság elé, amely a 2017. október 19-i második ítéletével érdemben elutasította az e társaság által a tribunal administratif de Montreuil (montreuil-i közigazgatási bíróság) 2012. április 27-i ítéletével szemben benyújtott fellebbezést.
- 22 Az Icade Promotion ezt követően felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.
- 23 Annak vitatása érdekében, hogy az alapügyben szóban forgó értékesítésekre az általános adótörvénykönyv 257. cikkének 6^o pontja és 268. cikke alapján az árrésre vonatkozó héát alkalmazták, az Icade Promotion előadta, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás ezen értékesítésekre történő alkalmazása két szempontból is összeegyeztethetetlen a héairányelv 392. cikkével.
- 24 Először is, a héairányelv 392. cikke csak akkor hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy az építési telkek értékesítését az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásnak vessék alá, ha az ilyen értékesítést végző adóalany a földterület megszerzésekor megfizette a héát, miközben nem volt jogosult arra, hogy levonja azt. E tekintetben az Icade Promotion különösen a héairányelv 392. cikkének angol nyelvű változatára hivatkozik, amely kifejezetten a vásárlást terhelő „héta le nem vonhatóságát” írja elő.
- 25 Másodszor, az Icade Promotion szerint a héairányelv 392. cikke csak akkor teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy az építési telkek értékesítését az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásnak vessék alá, ha az ilyen értékesítéseket végző adóalany pusztán változatlan formában megvásárolja és továbbértékesíti e földterületeket. Ennélfogva e rendelkezés a megszerzésük után átalakítás tárgyát képező ingatlanokkal kapcsolatos értékesítési ügyletekre nem alkalmazandó.
- 26 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy ezen érvekre válaszul a cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság) megállapította, hogy a héairányelv 392. cikke szerinti vásárlás során az „adólevonási jog” hiánya azokra az esetekre vonatkozik, amikor a megszerzés nem tartozott a héa hatálya alá. Másfelől e bíróság szerint az e cikkben a „vizonteladási szándékkal vásárolt” építési telkek értékesítésére vonatkozóan tett hivatkozásnak nem célja, hogy kizárja a beépítetlen földterületek megvásárlását, majd építési telekként történő továbbértékesítését, és nem is jár ilyen hatással.
- 27 E körülmények között Conseil d'État (államtanács) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) A [héairányelv] 392. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az olyan ingatlanokkal kapcsolatos értékesítési ügyletekre korlátozza, amelyek megszerzése a [héa] hatálya alá tartozott anélkül, hogy az azokat továbbértékesítő adóalany jogosult lett volna ezen adó levonására? Vagy lehetővé teszi e

szabályozás alkalmazását olyan ingatlanokkal kapcsolatos értékesítési ügyletekre, amelyek megszerzése nem tartozott ezen adó hatálya alá akár azért, mert e megszerzés nem tartozik az adó hatálya alá, vagy azért, mert bár annak hatálya alá tartozik, de mentesül alóla?

- 2) 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, nem beépítettként megszerzett telkek a megszerzésük és az adóalany általi továbbértékesítésük időpontja között építési telekké váltak;
 - ha a megszerzésük és az adóalany általi továbbértékesítésük időpontja között megváltoztatták e telkek jellemzőit, így például parcellákra osztották fel azokat, vagy kiépítették az e parcellákat kiszolgáló különböző közműhálózatokat (utak, ivóvíz, villamos energia, gáz, szennyvíz, távközlés)?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

- 28 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 392. cikkét, hogy az az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az olyan ingatlanokkal kapcsolatos értékesítési ügyletekre korlátozza, amelyek megszerzése héaköteles volt, anélkül hogy az azokat továbbértékesítő adóalany ezen ingatlanok megszerzésekor jogosult lett volna ezen adó levonására, vagy pedig úgy, hogy e szabályozás alkalmazását olyan ingatlanokkal kapcsolatos értékesítési ügyletekre is lehetővé teszi, amelyek megszerzése nem volt héaköteles, akár azért, mert e megszerzés nem tartozik az említett adó hatálya alá, akár azért, mert bár annak hatálya alá tartozik, de mentesül az alól.
- 29 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 392. cikkének nyelvi változatai eltérnek egymástól. E rendelkezés francia nyelvi változata ily módon kizárólag a „levonási jog” hiányára utal, anélkül hogy pontosítaná, hogy e levonási jog hiánya pusztán annak a körülménynek tudható-e be, hogy az eredeti ügylet nem volt héaköteles, vagy hogy az héaköteles volt, de az ezt követően nem keletkezett adólevonási jogot. Ezzel szemben az említett rendelkezés angol változata a „vásárlást terhelő héára” utal, kiemelve, hogy az „nem volt levonható” („the VAT on the purchase was not deductible”), ami arra enged következtetni, hogy az ilyen földterületek átruházása főszabály szerint héaköteles.
- 30 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely európai uniós szöveg különböző nyelvi változatai közötti eltérés esetén a szóban forgó rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi (2020. október 8-i United Biscuits [Pensions Trustees] és United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 Azt is meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 392. cikkében előírt adózási szabályozás eltérést jelent a héairányelv általános szabályozásától, és azt ennél fogva szigorúan kell értelmezni. Ugyanakkor ez nem jelenti azt, hogy az ezen eltérést engedő szabályozás meghatározásához használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat. E kifejezések értelmezésének ugyanis összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt

- célokkal, és tiszteletben kell tartania az adósemlegesség követelményeit (lásd analógia útján: 2018. november 29-i Mensing ítélet, C-264/17, EU:C:2018:968, 22. és 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 32 Ennek keretében a héairányelv általános szerkezetét illetően emlékeztetni kell arra, hogy a héarendszerben rejlő alapelv szerint ezen adó minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó az árat kitevő különböző költségelemek által közvetlenül viselt hea levonását követően (2013. május 30-i X ítélet, C-651/11, EU:C:2013:346, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 33 Azt is meg kell jegyezni, hogy a héairányelv egyértelmű különbséget tesz egyrészt azon építési telkek értékesítései között, amelyek héakötelesek, másrészt pedig azon beépítetlen telkek értékesítései között, amelyek mentesek ezen adó alól.
- 34 A héairányelv 12. cikkének (3) bekezdése alapján e cikk (1) bekezdése b) pontjának alkalmazásában „építési teleknek” kell tekinteni minden közművesítetlen vagy közművesített földterületet, amelyet a tagállamok ennek minősítenek. E tagállamoknak az „építési teleknek” minősülő földterületek fogalmának meghatározásakor tiszteletben kell tartaniuk az ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontjában követett célt, amely kizárólag azon beépítetlen telkek értékesítését mentesíti a hea alól, amelyek nem alkalmasak a beépítésre (lásd ebben az értelemben: 2013. január 17-i Woningstichting Maasdriel ítélet, C-543/11, EU:C:2013:20, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 35 Így meg kell állapítani, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének az ezen héairányelv 2. cikke (1) bekezdése a) pontjával összefüggésben értelmezett k) pontjára tekintettel főszabály szerint az adóalany által e minőségében ellenszolgáltatás fejében teljesített valamennyi építésitelek-értékesítésnek héakötelesnek kell lennie, akár a héairányelv 73. cikkének azon általános szabályozása alapján, amely előírja, hogy a héát a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás ellenértéke, vagyis az eladási ár alapján kell kiszámítani, akár az e lehetőséget biztosító tagállamok esetében ettől eltérően, az ezen irányelv 392. cikkében előírt, az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alapján, amely szerint az adóalapot az eladási és a vételi ár különbözete képezi.
- 36 A héairányelv által elérni kívánt célt illetően emlékeztetni kell arra, hogy ezen irányelv célja többek között az adósemlegesség elvének a biztosítása, amely tiltja egyfelől, hogy az egymással versenyző hasonló termékértékesítéseket a hea szempontjából eltérően kezeljék, valamint másfelől, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a hea kivetése során (2013. január 17-i Woningstichting Maasdriel ítélet, C-543/11, EU:C:2013:20, 31. pont).
- 37 Az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás célja ezen elv biztosítása, amennyiben e szabályozás a nem levonható hea visszamaradó hatásának ellensúlyozására irányul.
- 38 E tekintetben a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik tanácsi irányelv javaslatához (COM(73) 950 végleges) fűzött indoklásból kitűnik, hogy csökkentett adóalap alkalmazható abban az esetben, ha az olyan termék, amely után már véglegesen megfizették a héát (például lakás céljára szolgáló ingatlan, amelyet első használatbavétele folytán „elfogyasztottak”), később újra „kereskedelmi forgalomba” kerül, és ismét héakötelessé válik. Az említett indoklásban megállapításra kerül, hogy ebben az esetben „[a]hhoz, hogy figyelembe lehessen venni ezt az új ingatlanértékesítést, amely túlzottan súlyos adóterhet jelentene az

ingatlankereskedelemre, el kellett térni az általános elvek szerinti adózástól, és biztosítani kellett a tagállamok számára annak lehetőségét, hogy »adóalapon alapuló adóalap« szerinti levonás útján állapítsák meg a héaalapot”.

- 39 A teljes vételárnak az első végső fogyasztást követően történő megadóztatása ugyanis – az adólevonás lehetőségének hiányában – azzal a következménnyel járna, hogy az adóalap nem csupán a végleges héával terhelt árat, hanem magát e héateher összegét is tartalmazná. Ez azt eredményezné, hogy a teljes gazdasági forgalomra vonatkozó végleges héateher többek között az egymást követő végső fogyasztások számától és az ezek során megfizetett áraktól függene. Ezzel szemben az árrésre vonatkozó héakötelezettség lehetővé teszi a héa ezen visszamaradó hatásának enyhítését és az adósemlegesség helyreállítását.
- 40 Így ezen adószabályozásnak az első végső fogyasztást követően megvalósított ügyletekre történő alkalmazása lehetővé teszi annak biztosítását, hogy a második fogyasztáson alapuló terhet ugyanolyan feltételek mellett határozzák meg, mint az első fogyasztáson alapuló terhet. A héa megfelelő működését biztosító tényezőről van szó, mivel az olyan termékekre alkalmazandó, amelyek több alkalommal képezhetik az adólevonási láncot megszakító végső fogyasztás tárgyát.
- 41 Meg kell említeni, hogy a Bíróság már határozott az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozásról, nevezetesen a használt cikkek területén fennálló különbséget szerinti szabályozásról. A Bíróság kimondta, hogy valamely használt cikk adóköteles használtcikk-kereskedő általi értékesítésének a teljes eladási ár utáni adóztatása kettős adóztatáshoz vezet abban az esetben, ha azon ár, amelynek ellenében az utóbbi e cikket beszerezte, magában foglalja a héairányelv 314. cikkének a)–d) pontjában megnevezett csoportok egyikébe tartozó személy által előzetesen megfizetett héát, és ha sem e személy, sem pedig az adóköteles használtcikk-kereskedő nem képes annak levonására (2011. március 3-i Auto Nikolovi ítélet, C-203/10, EU:C:2011:118, 48. pont).
- 42 Ebben az összefüggésben hangsúlyozni kell, hogy az építési telkek adóalany általi viszonteladási szándékkal való megszerzése nem szükségszerűen héaköteles.
- 43 Márpedig a héairányelv 392. cikkének olyan kizárólagos értelmezése, hogy az az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását azon építési telkek értékesítésére korlátozza, amelyek megszerzése héaköteles volt, anélkül hogy az azokat továbbértékesítő adóalany jogosult lett volna ezen adó levonására, kizárva ezáltal e szabályozás alkalmazását abban az esetben, ha a telkek e megszerzésére nem terjed ki a héa hatálya – amikor e telkeket annak érdekében, hogy második fogyasztás tárgyát képezzék, ismét bevonják valamely gazdasági folyamatba –, azt eredményezné, hogy az egymással versenyző, hasonló termékértékesítéseket, valamint az azokat végző gazdasági szereplőket a héa szempontjából eltérő bánásmódban részesítenék.
- 44 Ezzel szemben az előző pontjában említett eseten kívül a jelen ítélet 36–42. cikkében kifejtett rendszertani és teleologikus értelmezés nem igazolhatja a héairányelv 392. cikkében foglalt eltérést engedő rendelkezés olyan földterületek értékesítésére irányuló ügyletekre történő alkalmazását, amelyek megszerzését nem terhelte ezen adó. Ez a helyzet áll fenn az építési telek megszerzése esetében, ha annak eredeti eladója olyan magánszemély, aki magánvagyonának kezelésére szorítkozik, anélkül hogy ezen átruházás bármilyen gazdasági tevékenység végzése keretébe illeszkedne, vagy az olyan beépítetlen földterület megszerzésére, amely a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontja szerint teljes mértékben mentes a héa alól.

- 45 Ez utóbbi esetben, amint arra a főtanácsnok az indítványának 77. pontjában rámutatott, az ilyen földterületek továbbértékesítése esetén nem áll fenn a kettős adóztatás veszélye, még akkor sem, ha az időközben építési telekként „adókötelessé” vált. Hasonlóképpen, a beépítetlen földterületek a héa alóli mentességük miatt nem képezhetik a héairányelv értelmében vett „végső fogyasztás(ok)” tárgyát, ily módon nem merül fel a kereskedelmi forgalomba való „visszahelyezésük” kérdése. Így e két esetben az esetleges korábbi adóztatás miatt ilyen termékekben „beépítve maradt” héa esete nem merül fel.
- 46 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 392. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az akkor is lehetővé teszi az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásnak az építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre való alkalmazását, ha a megszerzésük héaköteles volt, anélkül hogy az azokat továbbértékesítő adóalany jogosult lett volna ezen adó levonására, és akkor is, ha a megszerzésük nem volt héaköteles, jöllehet a viszonteladó által e termékek megszerzése után fizetett ár az eredeti eladó által előzetesen felszámított héaösszeget foglal magában. Ugyanakkor e rendelkezés ezen eseten kívül nem alkalmazandó az olyan építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre, amelyek eredeti megszerzése nem volt héaköteles, akár azért, mert az nem tartozik ezen adó hatálya alá, akár azért, mert az mentesül ezen adó alól.

A második kérdés

- 47 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 392. cikkét, hogy az kizárja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre való alkalmazását, ha az ilyen, beépítetlenként megszerzett földterületek a megszerzésük és az adóalany általi továbbértékesítésük időpontja között építési telekké váltak, illetve ha e földterületek jellemzőit a megszerzésük és az adóalany általi továbbértékesítésük időpontja között megváltoztatták, így például azokat parcellákra osztották fel azokat, vagy azokon az említett földterületet kiszolgáló különböző közműhálózatok, többek között gáz- vagy elektromos hálózat kiépítését lehetővé tévő munkákat végeztek.
- 48 Először is, a beépítetlen földterületekkel kapcsolatban meg kell jegyezni – amint az a jelen ítélet 31. pontjából kitűnik –, hogy ami a héairányelv azon általános elvétől való eltérést illeti, amely szerint a héát főszabály szerint a felek között alkalmazott árra kell kivetni, ezen irányelv 392. cikkét szigorúan kell értelmezni, anélkül azonban, hogy e rendelkezést megfosztanánk a lényegétől.
- 49 Ezenkívül hangsúlyozni kell, hogy a héairányelv 12. cikkének (3) bekezdése értelmében „építési teleknek” kell tekinteni minden közművesítetlen vagy közművesített földterületet, amelyet a tagállamok ennek minősítenek.
- 50 Ugyanakkor, amint az a jelen ítélet 34. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik, a héairányelv korlátozza ez utóbbi tagállamok mérlegelési mozgásterét az „építési telek” fogalmának terjedelmét illetően. Ennek keretében a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontjában követett célt, amely kizárólag azon beépítetlen földterületek értékesítését mentesíti a héa alól, amelyek nem alkalmasak a beépítésre.
- 51 Másfelől az „építési telek” fogalmának meghatározását az „épületnek” a közösségi jogalkotó által a héairányelv 12. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében meglehetősen tágan meghatározott fogalma is korlátozza, amely magában foglal „minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építményt”.

- 52 E rendelkezések összességéből kitűnik, hogy tekintettel arra, hogy az „építési telek” fogalma magában foglalja mind a közművesítetlen, mind pedig a közművesített földterületeket, az építési telek és a beépítetlen földterület elhatárolásának meghatározó kritériuma az, hogy az ügylet időpontjában a szóban forgó földterület alkalmas-e a beépítésre.
- 53 Márpedig a héairányelv 392. cikkéből kitűnik, hogy az árrés adóztatására vonatkozó eltérést engedő szabályozást csak azokra az építési telkekre kell alkalmazni, amelyeket a tagállamok beépítésre alkalmas földterületekként ennek minősítenek, és amelyeket viszonteladási szándékkal vásárolnak meg. Ezzel szemben a beépítetlenként megszerzett földterületek továbbértékesítését, tekintettel arra, hogy azok nem alkalmasak a beépítésre, és főszabály szerint mentesek a héa alól, ki kell zárni e cikk hatálya alól.
- 54 Pontosítani kell továbbá, hogy az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása érdekében az szükséges, hogy az „építési telek” fogalmának nemzeti meghatározása valamennyi beépítésre alkalmas, ennél fogva beépítésre szánt beépítetlen földterületre kiterjedjen (lásd ebben az értelemben: 2013. január 17-i Woningstichting Maasdriel ítélet, C-543/11, EU:C:2013:20, 31. pont).
- 55 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a nemzeti jogszabályi fogalom meghatározásokat és az alapügyben szóban forgó ügyletek végrehajtásának valamennyi körülményét figyelembe véve meghatározza, hogy az Icade Promotion által megszerzett földterületek az „építési telek” fogalma alá tartoznak-e, vagy éppen ellenkezőleg, olyan beépítetlen földterületekről van-e szó, amelyek – mivel héamentesek – nem tartoznak a héairányelv 392. cikkének hatálya alá.
- 56 Másodszor, ami azon kérdést illeti, hogy e cikk kizárja-e az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásnak az építési telkek értékesítésére való alkalmazását, ha e földterületek jellemzőit a megszerzésük és az adóalany általi továbbértékesítésük időpontja között megváltoztatták, így például parcellákra osztották fel azokat, vagy kiépítették az e földterületeket kiszolgáló különböző közműhálózatokat, meg kell jegyezni, hogy kétségtelenül igaz, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet „ingatlanok” minősít bármely „épület[et]” vagy „építmény[t], amely tengerszint fölött vagy alatt a földhöz vagy a földbe rögzített, és amelyet nem lehet könnyen lebontani vagy elmozdítani”, így az „adott földterületen állandó szerkezetek építés[ét], valamint állandó szerkezeteken, például gáz, víz, szennyvíz és hasonló csővezeték-rendszeren végzett építési és bontási munkák[at]”.
- 57 Ugyanakkor az a körülmény, hogy az ilyen közművek a 282/2011 végrehajtási rendelet értelmében vett „ingatlanoknak” minősülnek, nem befolyásolja az ily módon közművesített földterület „építési teleknek” való minősítését. A héairányelv 12. cikkének (3) bekezdése ugyanis egyértelműen előírja, hogy még a közművesített földterületek is az „építési telek” fogalma alá tartoznak, amennyiben azokat a tagállamok ennek minősítenek. Másként fogalmazva, a földterületek olyan közművesítése, mint a villamosenergia-, gáz-, vagy vízhálózatra való csatlakozás, nem eredményezheti azt, hogy ezáltal e földterületek olyan építményként, amelyet többek között alapozás útján rögzítettek a földhöz, jogilag „épületnek” minősüljenek.
- 58 Másfelől, jóllehet a héairányelv 12. cikkének (2) bekezdése az épület fogalmát igen tágan úgy határozza meg, mint „minden, a földhöz rögzített építmény”, megállapítható, hogy e rendelkezés ezen irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjára utal, amely „az épületek vagy épületrészek [...] első használatbavételük előtti értékesítésére” hivatkozik. Így nem lehet arra a következtetésre jutni, hogy a pusztán közmű-becsatlakozási műtárgyak az „épület” fogalma alá vonhatók.

- 59 Jóllehet a 2017. november 16-i Kozuba Premium Selection ítélet (C-308/16, EU:C:2017:869) 32. és 33. pontjából lényegében az következik, hogy az átalakítás vagy korszerűsítési munkálatok tárgyát képező épület az általános héaszabályozás hatálya alá tartozik, mivel ezen ügyletek az épület eredeti építéséhez hasonlóan hozzáadott értéket eredményeztek, ezen ítélkezési gyakorlat nem alkalmazható analógia útján az alapügyre. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben ugyanis az a kérdés, hogy a szóban forgó korszerűsítési munkálatok hozzáadott értéket keletkeztettek-e, meghatározó volt annak eldöntése szempontjából, hogy a szóban forgó épület értékesítése héakötelezettség alá tartozik-e, vagy sem. Ezzel szemben az alapügyben nem a földterületek értékesítésének héakötelezettségéről, hanem egy könnyített adóztatási rendszert előíró, eltérést engedő rendelkezés alkalmazhatóságáról van szó.
- 60 Márpedig, jóllehet a héairányelv 392. cikke „vizonteladási szándékkal vásárolt építési telkek értékesítésére” hivatkozik, nem állapítható meg, hogy e fordulat tiltja, hogy a földterületeket a vizonteladó adóalany átalakítsa, feltéve hogy azok továbbértékesítésük időpontjában építési teleknek minősíthetők. Ez a következtetés ugyanis nem vezethető le sem az uniós jogalkotónak az e rendelkezéssel kapcsolatos szándékából, sem pedig e rendelkezés rendszertani értelmezéséből.
- 61 Ebből következően amennyiben valamely közművesítetlen 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”.
- 62 A fentiekre tekintettel a második 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, beépítetlenként 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 a megszerzésük és az adóalany általi továbbértékesítésük időpontja között megváltoztatták, így például azokat parcellákra osztották fel, vagy azokon az említett földterületet kiszolgáló különböző közműhálózatok, többek között gáz- vagy elektromos hálózat kiépítését lehetővé tévő munkákat végeztek.

A költségekről

- 63 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

- 1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 392. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az akkor is lehetővé teszi az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásnak az építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre való alkalmazását, ha a megszerzésük hozzáadottérték-adó (héta) hatálya alá tartozott, anélkül hogy az azokat továbbértékesítő adóalany jogosult lett volna ezen adó levonására, és akkor is, ha a megszerzésük nem volt héaköteles, jóllehet a vizonteladó által e termékek megszerzése után fizetett ár az eredeti eladó által előzetesen felszámított héaösszeget foglal magában. Ugyanakkor e rendelkezés ezen eseten kívül**

nem alkalmazandó az olyan építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre, amelyek eredeti megszerzése nem volt héaköteles, akár azért, mert az nem tartozik ezen adó hatálya alá, akár azért, mert az mentesül ezen adó alól.

- 2) 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, beépítetlenként 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 a megszerzésük és az adóalany általi továbbértékesítésük időpontja között megváltoztatták, így például azokat parcellákra osztották fel, vagy azokon az említett földterületet kiszolgáló különböző közműhálózatok, többek között gáz- vagy elektromos hálózat kiépítését lehetővé tévő munkákat végeztek.

Aláírások