A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2011. szeptember 15.*

A C-180/10. és C-181/10. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott két előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyeket a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2010. április 9-én érkezett, 2010. március 9-i határozataival terjesztett elő az előtte

Jarosław Słaby

és

a **Minister Finansów** (C-180/10)

között,

valamint

Emilian Kuć,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

Halina Jeziorska-Kuć

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie** (C-181/10)

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, A. Arabadjiev (előadó), U. Lõhmus, A. Ó Caoimh és P. Lindh bírák,

főtanácsnok: J. Mazák,
hivatalvezető: A. Calot Escobar,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– E. Kuć és H. Jeziorska-Kuć képviseletében W. Modzelewski radca prawny,

– a lengyel kormány képviseletében M. Szpunar, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében D. Triantafyllou és K. Herrmann, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2011. április 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a 2006. november 20-i 2006/98/EK tanácsi rendelettel (HL L 363., 129. o.) módosított, 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 4. cikke (1) és (2) bekezdésének, valamint a 2006. december 19-i 2006/138/EK tanácsi irányelvvel (HL L 384., 92. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: HÉA-irányelv) 9. cikke (1) bekezdésének, 16. cikkének és 295. cikke (1) bekezdése 3. pontjának értelmezésére irányulnak.

2 E kérelmeket két jogvita keretében nyújtották be, amelyek egyrészről J. Słaby és a Minister Finansów (pénzügyminiszter) között (C-180/10. sz. ügy), másrészről pedig E. Kuć és H. Jeziorska-Kuć (a továbbiakban: Kuć házaspár), valamint a Dyrektor Izby

Skarbowej w Warszawie (a varsói adóhatóság igazgatója) között (C-181/10. sz. ügy) vannak folyamatban, melyek tárgya az a kérdés, hogy a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) hatálya alá tartozik-e több építési telek értékesítése.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A HÉA-irányelv a 411. és 413. cikkének megfelelően 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte az uniós HÉA-jogszabályokat, különösen a hatodik irányelvet, és azok helyébe lépett. A HÉA-irányelv (1) és (3) preambulumbekezdése szerint a hatodik irányelv átdolgozására azért volt szükség, hogy a tagállamok HÉA-ra vonatkozó jogszabályainak összehangolására irányuló rendelkezések világos és ésszerű módon, átdolgozott szerkezettel és szövegezéssel kerüljenek bemutatásra, anélkül azonban, hogy ez elviekben érdemi változásokat eredményezne. A HÉA-irányelv rendelkezései tehát lényegében azonosak a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseivel.

4 A HÉA-irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint, amely lényegében a hatodik irányelv 2. cikke 1. pontjának szövegét veszi át: „[a] HÉA hatálya alá [tartozik] egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy […] által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés”.

5 A HÉA-irányelv 9. cikkének (1) bekezdése, melynek szövege lényegében a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdésében foglaltaknak felel meg, így rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása."

6 A HÉA-irányelv 12. cikkének (1) és (3) bekezdése, amely lényegében a hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdésének szövegét veszi át, a következő rendelkezéseket tartalmazza:

„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:

[…]

b) építési telkek értékesítése.

[…]

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

7 A HÉA-irányelv 16. cikkének első bekezdése, amely lényegében a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének felel meg, így szól:

„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."

8 A HÉA-irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 1. és 3. pontja – a hatodik irányelv 25. cikke (2) bekezdésének első és harmadik francia bekezdéséhez hasonlóan – meghatározza, hogy a „mezőgazdasági termelő" a XII. cím 2. fejezetének alkalmazásában „olyan adóalany, aki tevékenységét mezőgazdasági, erdészeti vagy halászati vállalkozás keretében végzi", a „térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő" pedig „olyan mezőgazdasági termelő, amely az [említett] fejezetben meghatározott térítésátalány-rendszer alá tartozik".

9 A HÉA-irányelv 296. cikkének (1) bekezdése, amely a hatodik irányelv 25. cikke (1) bekezdésének felel meg, ekként rendelkezik:

„Azokra a mezőgazdasági termelőkre, amelyek esetében az általános HÉA-szabályozás vagy adott esetben az 1. fejezetben megállapított különös szabályozás alkalmazása nehézségeket okozna, a tagállamok, az ebben a fejezetben foglaltaknak megfelelően, a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított HÉA-t kiegyenlítő átalányadózási rendszert alkalmazhatnak."

A nemzeti szabályozás

10 A termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvény (a továbbiakban: HÉA-törvény) 15. cikkének (1), (2), (4) és (5) bekezdése előírja:

„(1) Adóalanyok azok a jogi személyek, jogi személyiség nélküli szervezeti egységek és természetes személyek, akik vagy amelyek a (2) bekezdés szerinti gazdasági tevékenységet önállóan végzik, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is, abban az esetben is, ha az ügyletre egy alkalommal került sor olyan körülmények között, amelyek e tevékenység rendszeres gyakorlásának szándékára utalnak. Gazdasági tevékenységnek minősül a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása is.

[…]

(4) A kizárólag mezőgazdasági, erdészeti vagy halászati vállalkozási tevékenységet végző természetes személyek esetében adóalanynak minősül az, aki a 96. cikk (1) bekezdése szerint nyilvántartásba vételi nyilatkozatot tesz.

(5) A (4) bekezdésben foglalt rendelkezés értelemszerűen alkalmazandó azokra a természetes személyekre is, akik a kizárólagos mezőgazdasági tevékenységet a fenti bekezdésben foglaltaktól eltérő körülmények között végzik.”

11 A HÉA-törvény 43. cikke (1) bekezdésének 3. és 9. pontja így rendelkezik:

„(1) Adómentes:

[…]

3. a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő által a saját mezőgazdasági tevékenységéből származó termékek értékesítése, valamint a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő által nyújtott mezőgazdasági szolgáltatások;

[…]

9. a beépítetlen ingatlan értékesítése a beépítésre kijelölt építési telek kivételével”.

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-180/10. sz. ügy

12 J. Słaby mint gazdasági tevékenységet nem végző természetes személy 1996-ban megszerzett egy földterületet, amelyet az akkor hatályos területrendezési terv a mezőgazdasági övezetbe sorolt. J. Słaby e földterületet 1996 és 1998 között mezőgazdasági tevékenység céljából hasznosította, majd e tevékenységgel 1999-ben felhagyott.

13 1997-ben a területrendezési terv módosítása folytán a szóban forgó területet üdülőövezeti építési telekké minősítették át. E módosítást követően J. Słaby a földterületet 64 parcellára osztotta, 2000-től pedig apránként természetes személyek részére kezdte értékesíteni őket.

14 J. Słaby 2007. szeptember 17-én előzetes állásfoglalást kért a Minister Finansówtól azzal kapcsolatban, hogy a HÉA-törvény 15. cikkének (1) bekezdése értelmében valamely földterület parcellákra történő felosztását, majd ezek különböző vevők számára történő értékesítését a HÉA hatálya alá tartozó tevékenységnek kell-e tekinteni.

15 A 2007. december 13-i előzetes állásfoglalásában a Minister Finansów kifejtette, hogy az említett tevékenységek gazdasági tevékenységnek minősülnek, mivel a mezőgazdasági vállalkozó a HÉA-törvény alapján gazdasági tevékenységet végző adóalany, és a tervezett ügyletek mértéke és terjedelme, valamint a földterület parcellákra osztása J. Słaby azon szándékára utal, hogy rendszeres jelleggel kívánja folytatni az értékesítéseket.

16 J. Słaby az említett állásfoglalással szemben keresetet indított. A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie elutasította a Minister Finansów értelmezését, és megállapította, hogy az ügy ténybeli körülményeiből nem következik, hogy J. Słaby ingatlanügyletekkel kapcsolatos gazdasági tevékenységet végzett vagy ilyet tervezett, ezzel szemben J. Słaby mezőgazdasági tevékenységet végzett, amely annak idején nem tartozott a HÉA hatálya alá. E bíróság szerint nem lehet arra következtetni, hogy J. Słaby a földterületet a továbbértékesítés szándékával szerezte, tekintettel arra, hogy mezőgazdasági tevékenység folytatása céljából vásárolta meg, és azt erre is használta. A földterület felparcellázása és a parcellák értékesítése a területrendezési terv módosításának következménye, és e módosításra J. Słaby akaratán kívül került sor. Ezért – e bíróság szerint – az alapügy felperese nem kereskedőként járt el, amikor a szóban forgó földterületet megszerezte.

17 A Minister Finansów ezen ítélet hatályon kívül helyezése iránt fellebbezett a kérdést előterjesztő bíróság előtt. A Minister Finansów úgy érvel, hogy J. Słaby a szóban forgó földterületet, mivel mezőgazdasági termelés céljából szerezte, nem kizárólag a magánszükségletének kielégítésére használta, hanem mezőgazdasági vállalkozása körébe vonta, így a földterület gazdasági tevékenység végzésére szolgált.

18 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A [HÉA-irányelv] 9. cikkének (1) bekezdése értelmében, valamint a 77/388/EGK hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében kereskedelmi tevékenység okán HÉA-elszámolásra köteles adóalanynak minősül-e az a természetes személy, aki valamely földterületen mezőgazdasági tevékenységet folytatott, ezt a tevékenységet azonban később a településrendezési tervek akaratától függetlenül bekövetkezett módosulása miatt beszüntette, e vagyontárgyat a magánvagyona körébe vonta, azt kisebb részekre (üdülővel beépíthető telkekre) osztotta fel, és értékesíteni kezdte?”

A C-181/10. sz. ügy

19 A Kuć házaspár 1996 óta tulajdonosa egy mezőgazdasági birtoknak, amelyet nem beépíthető mezőgazdasági földterületként szereztek meg. Az említett földterületet 2006 végéig mezőgazdasági tevékenység, mégpedig lótenyésztés, majd az állataik számára történő takarmánynövény-termesztés céljából használták.

20 Miután 2004-ben megkapták az adóhatóság állásfoglalását, HÉA-alanyként vetették magukat nyilvántartásba, noha szerintük a birtokuk a magánvagyonuk részét képezi.

21 A területrendezési terv módosítását követően, amely szerint a szóban forgó földterület ettől kezdve lakás- és szolgáltatási céllal beépíthető teleknek minősült, eseti jelleggel és nem szervezett formában megkezdték birtokuk egyes részeinek értékesítését. Ezen értékesítéseket HÉA-val terhelték.

22 A Kuć házaspár szerint az említett értékesítések nem HÉA-kötelesek, mivel azok a magánvagyonuk körébe tartoznak. E tárgyban állásfoglalást kértek a wołomini adóhivatal igazgatójától, aki 2008. június 13-i előzetes állásfoglalásában úgy vélte, hogy a földterületek eladása a HÉA hatálya alá tartozó, ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek minősül. Ezt az állásfoglalást a Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie is megerősítette.

23 A Kuć házaspár ezen állásfoglalással szemben keresetet indított a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie előtt. Ez utóbbi szerint a kérdéses építési telkek értékesítése a HÉA hatálya alá tartozik egyrészről azért, mert az említett földterületek a Kuć házaspár mezőgazdasági birtokának részét képezték, másrészről pedig a Kuć házaspár az említett értékesítéseket kereskedőként végezte. E két körülmény egymástól függetlenül alátámasztja, hogy az említett ügyletek a HÉA hatálya alá tartoznak.

24 A Naczelny Sąd Administracyjny, amely előtt a Kuć házaspár felülvizsgálati eljárást indított, először is megjegyzi, hogy a Kuć házaspár mezőgazdasági termelőként a HÉA-kivetés szempontjából térítésátalány-rendszer alá tartozott. Következésképpen e bíróság azt a kérdést veti fel, hogy a szóban forgó földterületek eladása minősülhet-e a magánvagyonukból származó vagyontárgyak értékesítésének, amennyiben az említett földterületek megszerzése nem jogosított HÉA-levonásra. E bíróság továbbá

hangsúlyozza, hogy a szóban forgó földterületeket nemcsak mezőgazdasági termékek előállítására, hanem a mezőgazdasági termelő és családtagjai személyes szükségleteinek kielégítésére is használták.

25 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1. A 2006/112/EK tanácsi irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 3. pontja szerinti, olyan térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőre, aki korábban a mezőgazdasági tevékenységéhez használt, a településrendezési terv szerint lakás- és szolgáltatási célú beépítésre kijelölt telkeket értékesít, amelyeket azonban mezőgazdasági területként (HÉA-mentesen) szerzett meg, alkalmazandó-e ezen irányelv 16. cikke, amely szerint az adóalany által saját vállalkozásából az adóalany személyes szükségleteinek kielégítése, vagy más, vállalkozásidegen célokból történő eszközkivonás csak akkor minősül ellenérték fejében történő termékértékesítésnek, ha ezen eszközök vonatkozásában a hozzáadottérték-adó teljesen vagy részben levonható volt?

2. [Ha a válasz igenlő, a] HÉA-elszámolásra az általános szabályok szerint köteles adóalanynak minősül-e a 2006/112/EK irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 3. pontja szerinti, olyan térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő, aki korábban mezőgazdasági tevékenységéhez használt, a településrendezési terv szerint lakás- és szolgáltatási célú beépítésre kijelölt telkeket értékesít, amelyeket azonban mezőgazdasági területként (HÉA-mentesen) szerzett meg?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

26 Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel, melyeket együttesen kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni a Bíróságtól, hogy

HÉA alanynak minősül-e az a természetes személy, aki valamely HÉA-mentesen megszerzett, a településrendezési terv akaratától függetlenül bekövetkezett módosulása folytán építési telekké átminősített földterületen mezőgazdasági tevékenységet folytatott, ha az említett földterület értékesítésébe kezd. Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy ilyen körülmények között a HÉA-irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 3. pontja szerinti „térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő" az általános szabályok szerint minősül-e HÉA-fizetésre kötelezett adóalanynak, és alkalmazandó-e rá ezen irányelv 16. cikke.

27 Előzetesen meg kell említeni, hogy a szóban forgó alapügyekből kitűnik, hogy az értékesítések egy része a Lengyel Köztársaság európai uniós csatlakozását megelőző adózási időszakban történt. Márpedig új tagállam esetében a Bíróság az uniós jog értelmezésére kizárólag annak az e tagállam Unióhoz történt csatlakozását követő alkalmazása tekintetében rendelkezik hatáskörrel (lásd különösen a C-168/06. sz. Ceramika Paradyż ügyben 2007. március 6-án hozott végzés 22. pontját). A következő megfontolások tehát kizárólag azokra az ügyletekre vonatkoznak, amelyek a Lengyel Köztársaság uniós csatlakozásának időpontját követően teljesültek.

28 Azt is meg kell állapítani, hogy az alapjogviták olyan időszakra vonatkoznak, amelynek során a hatodik irányelv és a HÉA-irányelv egymást követően volt alkalmazandó. Még sincs szükség arra, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása érdekében különbséget tegyünk az említett irányelvek rendelkezései között, mivel ezek tartalmát a Bíróság által jelen ügyben adandó értelmezés szempontjából lényegében azonosnak kell tekinteni.

29 Az ügy érdemével kapcsolatban az előzetes döntéshozatal iránti kérelmekből kiderül, hogy az alapügybeli földterületeket a területrendezési terv J. Słaby és a Kuć házaspár akaratától függetlenül bekövetkezett módosítása folytán építési telkekké minősítették át.

30 A HÉA-irányelv 12. cikkének (1) bekezdése megengedi a tagállamok számára, hogy adóalanynak tekintsenek bármely olyan személyt, aki a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott ügyletek valamelyikét eseti jelleggel folytatja, és különösen építési telek egyszeri értékesítését végzi.

31 A lengyel kormány előadja, hogy azáltal élt azzal a lehetőséggel, amelyet számára e rendelkezés biztosít, hogy nemzeti szabályozásába bevezette a HÉA-törvény 15. cikkének (2) bekezdését, amely szerint „gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége […] abban az esetben is, ha az ügyletre egy alkalommal került sor olyan körülmények között, amelyek e tevékenység rendszeres gyakorlásának szándékára utalnak […]”.

32 Ugyanakkor sem az előzetes döntéshozatal iránti kérelmekből, sem pedig a HÉA-törvény említett 15. cikkének (2) bekezdéséből nem derül ki, hogy a Lengyel Köztársaság ténylegesen a HÉA-irányelv 12. cikkének (1) bekezdését alkalmazta-e, aminek vizsgálata a nemzeti bíróságra hárul.

33 E vonatkozásban hangsúlyozni kell, hogy ez utóbbi rendelkezés a tagállamok számára lehetőséget és nem kötelességet ír elő. Ebből következően annak érdekében, hogy a tagállamok élhessenek a fenti rendelkezésben foglalt lehetőséggel, annak igénybevétele mellett kell dönteniük (lásd analógia útján a C-102/08. sz. SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft ügyben 2009. június 4-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-4629. o.] 51. és 52. pontját).

34 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az irányelv belső jogba való átültetéséhez nem feltétlenül szükséges rendelkezéseinek valamely kifejezett vagy sajátos jogi normába történő alak- és szövegszerű átvétele, hanem elegendő lehet hozzá az általános jogi kontextus, amennyiben ez kellően világosan és meghatározottan, hatékonyan

biztosítja az irányelv teljes érvényesülését (lásd analógia útján a fent hivatkozott SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft ügyben hozott ítélet 40. pontját).

35 Amennyiben a nemzeti bíróság azt állapítja meg, hogy a szóban forgó tagállam élt azzal a lehetőséggel, amelyet a HÉA-irányelv 12. cikkének (1) bekezdése ír elő, az építési telek értékesítését a nemzeti szabályozás alapján HÉA-kötelesnek kell tekinteni, függetlenül attól, hogy a tevékenység folytonos-e, vagy az értékesítést végző személy termelői, kereskedői, illetve szolgáltatói tevékenységet végez-e, feltéve hogy az ügylet nem minősül a tulajdonos általi egyszeri joggyakorlásnak.

36 Ezzel kapcsolatban az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a tulajdonos általi egyszeri joggyakorlás önmagában nem minősíthető gazdasági tevékenységnek (lásd a C-155/94. sz. Wellcome Trust ügyben 1996. június 20-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-3013. o.] 32. pontját).

37 Meg kell említeni, hogy a jelen esetben végzett értékesítések száma és terjedelme önmagában nem meghatározó. Amint a Bíróság már kimondta: az értékesítések terjedelme nem lehet elhatárolási szempont az ezen irányelv hatályán kívül eső, magáncélból eljáró gazdasági szereplő tevékenységei és az olyan gazdasági szereplő tevékenységei között, amelynek ügyletei gazdasági tevékenységet valósítanak meg. A Bíróság megállapította, hogy a magáncélból eljáró gazdasági szereplők is végezhetnek jelentős értékesítéseket (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Wellcome Trust ügyben hozott ítélet 37. pontját).

38 Hasonlóképpen az a körülmény, hogy az átruházást megelőzően az érintett személy felparcellázta a földterületet annak érdekében, hogy összességében magasabb árat érjen el, nem meghatározó önmagában, még kevésbé az az időtartam, amelynek során az említett ügyleteket teljesítik, illetve az azokból eredő bevétel nagyságrendje. Ugyanis mindezek a körülmények az érintett személy magánvagyona kezelésének körébe tartozhatnak.

39 Nem erről van szó azonban, ha az érintett személy – hasonló eszközökhöz folyamodva, mint a HÉA-irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti termelők, kereskedők, illetve szolgáltatók – komoly ingatlanértékesítési lépéseket tesz.

40 Ilyen komoly lépés lehet különösen e földterületeken a közművesítési munkák elvégzése, valamint a bevált értékesítési eszközök alkalmazása.

41 Miután ezek a kezdeményezések általában nem tartoznak a magánvagyon-kezelés körébe, az építési telek értékesítése ilyen esetben nem tekinthető a tulajdonos általi egyszeri joggyakorlásnak.

42 Abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróság azt állapítaná meg, hogy a Lengyel Köztársaság nem élt a HÉA-irányelv 12. cikkének (1) bekezdésében előírt lehetőséggel, meg kell vizsgálni, hogy alapügybeli tevékenység a HÉA-irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerint adóztatandó-e.

43 E rendelkezés szövege az adóalany fogalmát a gazdasági tevékenység fogalmára hivatkozva határozza meg. Az ilyen tevékenység megléte indokolja ugyanis az adóalanyiságot (lásd C-32/03. sz. Fini H ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1599. o.] 19. pontját).

44 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a „gazdasági tevékenység” fogalmát a HÉA-irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése úgy határozza meg, hogy az felöleli a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét,

valamint különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítását magukban foglaló tevékenységeket.

45 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a javak egyszeri beszerzése és egyszeri értékesítése nem minősül javak – HÉA-irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti – tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosításának, mivel ezen ügyletek egyetlen hozadéka az e javak értékesítésekor keletkező esetleges nyereség. Ugyanis ezek az ügyletek önmagukban főszabály szerint nem valósítanak meg gazdasági tevékenységet ezen irányelv értelmében (lásd a C-77/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-4295. o.] 58. pontját és a C-8/03. sz. BBL-ügyben 2004. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-10157. o.] 39. pontját).

46 A jelen ítélet 37–41. pontjában kifejtett szempontokra kell figyelemmel lenni.

47 A HÉA-irányelv 16. cikkével kapcsolatban meg kell említeni, hogy – amint szövegéből is kitűnik – akkor alkalmazandó, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei vonatkozásában a HÉA teljesen vagy részben levonható volt. E vonatkozásban az előzetes döntéshozatal iránti kérelmekből az derül ki, hogy az alapügyek felperesei a szóban forgó földterületeket HÉA-mentesen szerezték. Az említett földterületek megszerzése tehát nem jogosított HÉA-levonásra. Ebből következik, hogy e 16. cikk nem alkalmazható olyan esetben, mint amely az alapügyekben felmerült.

48 Végeredményben pedig a fenti megfontolásokra tekintettel nincs jelentősége annak a körülménynek, hogy a C-181/10. sz. ügyben az alapügy felperesei mezőgazdasági tevékenységük okán térítésátalány-rendszer alá tartozó HÉA-alanyként vetették magukat nyilvántartásba. Amint ugyanis a lengyel kormány és az Európai Bizottság is

joggal hangsúlyozza, a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő által a mezőgazdasági vállalkozás keretében végzett, a HÉA-irányelv 295. cikkének (1) bekezdése szerinti mezőgazdasági termékek értékesítésén és mezőgazdasági szolgáltatásokon kívüli egyéb tevékenységek ezen irányelv általános szabályozása alá tartoznak (lásd a C-321/02. sz. Harbs-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7101. o.] 31. és 36. pontját, valamint a C-43/04. sz. Stadt Sundern ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4491. o.] 20. pontját).

49 A fentiek alapján a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az építési telek értékesítését a tagállam nemzeti szabályozása alapján HÉA-kötelesnek kell tekinteni, ha e tagállam élt a HÉA-irányelv 12. cikkének (1) bekezdésében előírt lehetőséggel, függetlenül attól, hogy a tevékenység folytonos-e, vagy az értékesítést végző személy termelői, kereskedői, illetve szolgáltatói tevékenységet végez-e, feltéve hogy az ügylet nem minősül a tulajdonos általi egyszeri joggyakorlásnak.

50 Nem minősül a HÉA-irányelv 9. cikkének (1) bekezdése és 12. cikkének (1) bekezdése szerinti HÉA-alanynak az a természetes személy, aki a területrendezési terv akaratától függetlenül bekövetkezett módosulása folytán építési telekké átminősített földterületen mezőgazdasági tevékenységet folytatott, amennyiben az említett földterület értékesítésébe kezd, ha ezek az értékesítések e személy magánvagyona kezelésének körébe tartoznak.

51 Ha viszont e személy – hasonló eszközökhöz folyamodva, mint a HÉA-irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti termelők, kereskedők, illetve szolgáltatók – ezen értékesítések lebonyolítása érdekében komoly ingatlanértékesítési

lépéseket tesz, úgy kell tekinteni, hogy e személy az említett cikk értelmében vett „gazdasági tevékenységet" végez, következésképpen HÉA-alanynak tekintendő.

52 E tekintetben közömbös az a körülmény, hogy e személy a HÉA-irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 3. pontja szerinti „térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő".

A költségekről

53 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

Az építési telek értékesítését a tagállam nemzeti szabályozása alapján hozzáadottértékadó-kötelesnek kell tekinteni, ha e tagállam élt a 2006. december 19-i 2006/138/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 12. cikkének (1) bekezdésében előírt lehetőséggel, függetlenül attól, hogy a tevékenység folytonos-e, vagy az értékesítést végző személy termelői, kereskedői, illetve

szolgáltatói tevékenységet végez-e, feltéve hogy az ügylet nem minősül a tulajdonos általi egyszeri joggyakorlásnak.

Nem minősül a 2006/138 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése és 12. cikkének (1) bekezdése szerinti hozzáadottértékadó-alanynak az a természetes személy, aki a területrendezési terv akaratától függetlenül bekövetkezett módosulása folytán építési telekké átminősített földterületen mezőgazdasági tevékenységet folytatott, amennyiben az említett földterület értékesítésébe kezd, ha ezek az értékesítések e személy magánvagyona kezelésének körébe tartoznak.

Ha viszont e személy – hasonló eszközökhöz folyamodva, mint a 2006/138 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti termelők, kereskedők, illetve szolgáltatók – ezen értékesítések lebonyolítása érdekében komoly ingatlanértékesítési lépéseket tesz, úgy kell tekinteni, hogy e személy az említett cikk értelmében vett „gazdasági tevékenységet" végez, következésképpen hozzáadottértékadó-alanynak tekintendő.

E tekintetben közömbös az a körülmény, hogy e személy a 2006/138 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 3. pontja szerinti „térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő".

Aláírások