ATHANASIOS RANTOS
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. május 20.[1]

C-299/20. sz. ügy

Icade Promotion SAS, korábban Icade Promotion Logement SAS
kontra
Ministère de l'Action et des Comptes publics

(a Conseil d'État [államtanács, Franciaország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 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"

I. Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem az Icade Promotion SAS társaság (a továbbiakban: felperes) és a francia adóhatóság (pontosabban a Ministère de l'Action et des Comptes publics [az államigazgatásért és államháztartásért felelős minisztérium, Franciaország]) között az építési telkek 2007-ben és 2008-ban való, magánszemélyek részére történő értékesítéséhez kapcsolódó hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretébe illeszkedik.

2. E kérelem a 2006/112/EK irányelv[2] (a továbbiakban: héairányelv) 392. cikkének értelmezésére vonatkozik, amely az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást vezet be, eltérve az általános szabályozástól, amely az eladási ár adóztatását írja elő.

3. Kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az árrés adóztatására vonatkozóan a héairányelv 392. cikkében előírt eltérést engedő szabályozást kell-e alkalmazni az olyan földterületekre vonatkozó egyes ügyletekre, amelyek után az adóalany azok megszerzésekor nem volt jogosult az adó levonására, amennyiben azokat a parcellákra való felosztásukat és a közművesítést követően építési telekként továbbértékesítik.

4. A jelen ügy új problémakört vet fel, amelynek kapcsán a Bíróságnak a héairányelv 392. cikke kulcskifejezéseinek értelmezése révén egy nagyon sajátos esetre nézve kell pontosítania az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazási feltételeit.

[1] Eredeti nyelv: francia.

[2] 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.).

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

1. A héairányelv

5. A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőket mondja ki:

„»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. Ezen irányelv 12. cikke a következőket írja elő:

„(1) A tagállamok adóalanynak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott ügyletek valamelyikét eseti jelleggel folytatja és különösen a következő ügyletek valamelyikét végzi:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó [helyesen: hozzájuk tartozó] telkek első használatbavétele előtti értékesítése;

b) építési telkek értékesítése.

(2) Az (1) bekezdés a) pontjának alkalmazásában »épület« minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény.

A tagállamok megállapíthatják az (1) bekezdés a) pontjában említett kritérium alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre és a hozzátartozó 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.”

7. Az említett irányelv 73. cikke értelmében:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap,

vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

8. Ugyanezen irányelv 135. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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;

[…]”

9. A héairányelv 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;

[…]”

10. Ezen irányelv „Eltérések” című 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.”

2. A 1042/2013/EU végrehajtási rendelet

11. A 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2013. október 7-i 1042/2013/EU tanácsi végrehajtási rendelet[3] (a továbbiakban: végrehajtási rendelet) egy 13b. cikket illesztett az előbbi rendelet szövegébe, amely cikk a következőket mondja ki:

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

[…]

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

[…]”

12. A végrehajtási rendelet 31a. cikke a következőket mondja ki:

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

[…]”

B. A francia jog

13. A code général des impôts (általános adótörvénykönyv) alapeljárásra alkalmazandó változatának 257. cikke a következőkről rendelkezik:

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

[…]

[3] HL 2013. L 284, 1. o.

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 értékesítéshez kapcsolódó ügyletek.

E tevékenységek akkor is adókötelesek, ha polgári jogi jellegűek.

1. Ilyenek többek között:

a) 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 […]”

14. Az általános adótörvénykönyv 268. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„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 terhekkel megnövelt árnál;

b) Másrészt […]

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

[…]”

15. Az általános adótörvénykönyv II. melléklete 231. cikkének (1) bekezdése, amelynek rendelkezései 2008. január 1-jétől e melléklet 206. cikke IV. pontja (2) bekezdésének 9° alpontjában szerepelnek, a következőket írja elő:

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

III. A tényállás és az alapeljárás

16. Ingatlanfejlesztői tevékenysége keretében a felperes beépítetlen földterületeket vásárolt nem héaalanyoktól (magánszemélyektől vagy helyi önkormányzatoktól). [4] E vásárlások tehát nem voltak héakötelesek.

17. Először, miután e földterületeket parcellákra osztotta fel, és kiépítette a különböző közműhálózatokat (utak, ivóvíz, villamos energia, gáz, szennyvíz, távközlés), a felperes 2007-ben és 2008-ban az ily módon közművesített parcellákat lakhatási célra szánt épületek építése céljából építési telekként természetes személyek számára értékesítette. A felperes az építési telkek 2007. január 1-je és 2008. december 31. közötti időszakban történt értékesítéseit az akkor az általános adótörvénykönyv 257. cikkének 6. pontjában és 268. cikkében előírt rendelkezések alapján az árrésre vonatkozó héa hatálya alá vonta.

18. Másodszor, a felperes az adóhatóságtól ezen, a 2007. év vonatkozásában 2 826 814 euró, a 2008. év vonatkozásában pedig 2 369 881 euró összegben megfizetett héa visszatérítését követelte. E tekintetben vitatta az adóhatóság azon álláspontját, amely szerint az ilyen telkek átruházása az árrésre vonatkozó héa hatálya alá tartozik. A felperesnek ugyanis érdeke fűződött ahhoz, hogy az eladási árra vonatkozó általános héaszabályozás hatálya alá tartozzon, mivel az alapügy tényállásának időpontjában hatályos nemzeti szabályozásnak megfelelően az építési telkek magánszemélyek részére lakáscélú ingatlanok építése céljából történő átruházása héamentes volt. Ezzel szemben ugyanezen szabályozás megtiltotta az olyan ingatlanszerzéseket terhelő héa levonását, amelyek továbbértékesítése az árrésre vonatkozó héa hatálya alá tartozott.

19. Miután az adóhatóság elutasította a panaszát, a felperes keresetet nyújtott be a tribunal administratif de Montreuil-höz (montreuil-i közigazgatási bíróság, Franciaország), amelyet az a 2012. április 27-i ítéletével elutasított.

20. A cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország) a felperes által benyújtott fellebbezést első alkalommal a 2014. július 18-i ítéletével utasította el.

21. Ezt az ítéletet azonban a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) 2016. december 28-án részben hatályon kívül helyezte, és az ügyet visszautalta a cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság) elé, amely a 2017. október 19-i második ítéletével érdemben elutasította a felperes által benyújtott fellebbezést.

22. Ez utóbbi ezt követően felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Conseil d'État-hoz (államtanács).

23. A felperes előadja, hogy a héa hatálya alá nem tartozó beépítetlen földterületeket szerzett meg abból a célból, hogy azokat épületek megépítése nélkül továbbértékesítse, majd a megvásárolt földterületeket parcellákra osztotta fel, és kiépítette az e parcellákat kiszolgáló különböző közműhálózatokat, ezt követően pedig az ily módon közművesített parcellákat lakhatási célra szánt épületek építése céljából építési telekként természetes személyek számára értékesítette.

[4] E földterületek eredeti megszerzésének időpontja nem jelenik meg sem az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben, sem az alapeljárás feleinek észrevételeiben.

24. Annak vitatása érdekében, hogy az így megvalósult adásvételekre az általános adótörvénykönyv együttesen értelmezett 257. cikkének 6° pontja és 268. cikke alapján az árrésre vonatkozó héát alkalmazták, a felperes előadta, hogy e szabályozás alkalmazása összeegyeztethetetlen a héairányelv 392. cikkével.

25. Először is, a felperes szerint ezen irányelv 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.

26. Ezen érvelésre válaszul ugyanakkor a cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság) megállapította, hogy a héairányelv 392. cikkében említett vásárlás során az „adólevonási jog" hiánya kizárólag azokra az esetekre vonatkozik, amikor a vásárlás nem tartozott a héa hatálya alá.

27. Másodszor, a felperes szerint 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 értékesítéseket végző adóalany pusztán változatlan formában megvásárolja és továbbértékesíti e földterületeket. Így ezen irányelv 392. cikke nem alkalmazandó a megszerzésük után átalakítás tárgyát képező ingatlanokkal kapcsolatos értékesítési ügyletekre.

28. E tekintetben a cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság) megállapította, hogy az említett irányelv 392. cikkében a „viszonteladási szándékkal vásárolt" építési telkek értékesítésére való hivatkozásnak nem célja, hogy kizárja a beépítetlen földterületek megvásárlását, majd építési telekként történő továbbértékesítését, és nem is jár ilyen hatással.

IV. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

29. E körülmények között a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) 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)?”

30. Az alapeljárásban részt vevő felek azt javasolják, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdést a következőképpen válaszolja meg:

– A felperes annak megállapítását javasolja a Bíróságnak, hogy a héairányelv 392. cikkének alkalmazása azokra az esetekre korlátozódik, amikor az adóköteles viszonteladó részéről a megszerzés során olyan héa megfizetésére került sor, amely nem igényelhető vissza. Arra hivatkozik, hogy az ezen irányelv 392. cikkében előírt azon feltételre tekintettel, amely szerint az árrésre vonatkozó héaszabályozás azt feltételezi, hogy az adóalany „a [meg]szerzéskor nem volt adólevonásra jogosult”, az ingatlanokkal kapcsolatos értékesítések adóztatásra vonatkozó ezen szabályozás csak abban az esetben alkalmazandó, ha az adóköteles viszonteladó részéről a vásárláskor héafizetésre került sor, anélkül hogy ezen adót levonásba tudta volna helyezni. Ezzel szemben az említett szabályozás alkalmazását ki kell zárni abban az esetben, ha a vásárlást olyan héa terheli, amelyet az adóköteles viszonteladó levonhatott, illetve ha a vásárlás nem volt héaköteles.

– A francia kormány szerint a héairányelv 392. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az lehetővé teszi az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásnak az építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre való alkalmazását akkor is, ha azok megszerzése héaköteles volt, anélkül hogy az azokat továbbértékesítő adóalany jogosult lett volna ezen adó levonására, illetve akkor is, ha a megszerzésük nem volt héaköteles, akár azért, mert ezen ügylet nem tartozott a héa hatálya alá, akár azért, mert bár a héa hatálya alá tartozott, de mentesült az adó alól.

31. Ami az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés első alkérdését illeti, az alapeljárás felei azt javasolják, hogy azt a Bíróság a következőképpen válaszolja meg:

– A felperes azt állítja, hogy ahhoz, hogy az árrésre vonatkozó héaszabályozás alkalmazható legyen, az szükséges, hogy az adóköteles viszonteladó által megvalósított vásárlás olyan földterületre vonatkozzon, amelyet az adójogszabályok a megszerzés időpontjában már építési teleknek minősítettek.

– A francia kormány szerint a héairányelv 392. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az lehetővé teszi az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre, amennyiben e földterületeket az adóköteles viszonteladó nem beépített földterületként szerezte meg.

32. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés második alkérdését illetően az alapeljárás felei azt javasolják, hogy azt a Bíróság a következőképpen válaszolja meg:

– A felperes szerint nincs akadálya annak, hogy alkalmazzák az árrésre vonatkozó héaszabályozást abban az esetben, ha az építési telek parcellákra való felosztása nem jár együtt az építési vagy közművesítési engedély megszerzésével, illetve a földterület közművesítési munkáinak eladó általi elvégzésével. Ezzel szemben úgy véli, hogy a héa árrésre történő alkalmazását ki kell zárni a földterületet kiszolgáló különböző közműhálózatok (utak, ivóvíz, villamos energia, gáz, szennyvíz, távközlés) kiépítését lehetővé tévő munkák esetén, mivel ezek a munkálatok a földbe történő beépítésüknél fogva építményeknek minősülnek.

– A francia kormány szerint a héairányelv 392. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az abban az esetben teszi lehetővé az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre, ha e földterületek jellemzői a megszerzésük és az adóalany általi továbbértékesítésük időpontja között módosultak, például azok parcellákra való felosztása vagy olyan közművesítési munkák elvégzése esetén, amelyek lehetővé teszik, hogy azokat utak és különböző közműhálózatok szolgálják ki.

33. Az Európai Bizottság, amely a kérdést előterjesztő bíróság által feltett két kérdésre közös választ javasolt, úgy véli, hogy a héairányelv 392. cikkében előírt, az árrés adóztatására vonatkozó eltérést engedő szabályozás nem alkalmazandó az olyan héa nélkül megszerzett, parcellákra osztott földterület továbbértékesítésére, amelynek kapcsán az azt kiszolgáló különböző közműhálózatok (utak, ivóvíz, villamos energia, gáz, szennyvíz, távközlés) kiépítését lehetővé tévő munkákat végeztek.

V. Elemzés

A. Előzetes észrevételek

34. Előzetesen meg kell jegyezni, hogy a Bíróságnak még nem volt alkalma arra, hogy állást foglaljon a héairányelv 392. cikkének értelmezéséről.

35. Úgy tűnik továbbá, hogy a Bizottság által szolgáltatott információk szerint kizárólag a Francia Köztársaság alkalmazta a héairányelv 392. cikkének rendelkezéseit, és élt azzal a lehetőséggel, hogy az árrés adóztatására vonatkozóan eltérést engedő szabályozást írjon elő, míg a többi tagállam nem választott ilyen adóztatási rendszert.

36. Kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az árrés adóztatására vonatkozóan a héairányelv 392. cikkében előírt eltérést engedő szabályozást alkalmazni kell-e bizonyos, olyan földterületekre vonatkozó ügyletekre, amelyek tekintetében az adóalany azok megszerzésekor nem volt jogosult adólevonásra, amennyiben e földterületeket a parcellákra való felosztást és a közművesítést követően építési telekként továbbértékesítik.

37. A Bíróságnak tehát értelmeznie kell egyrészt a héairányelv 392. cikke értelmében vett „beszerzéskor [fennálló] adólevonásra jogosult[ság]” fogalmát, másrészt pedig a héairányelv 392. cikke értelmében vett „viszonteladási szándékkal vásárolt” termékek fogalmát.

38. E rendelkezés kulcsfogalmainak alaposabb elemzése előtt álláspontom szerint előzetesen jelezni kell, hogy a jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapjául szolgáló, ingatlanügyletre vonatkozó jogvita nem tartozik a héairányelv 392. cikkének hatálya alá. A beépítetlen földterület nem héaköteles megszerzése, majd (azon munkálatok végzése és) annak építési telekként történő továbbértékesítése ugyanis nem tartozik az árrés adóztatására vonatkozó eltérést engedő szabályozás hatálya alá. Ily módon úgy tűnik, hogy e szabályozás kizárólag a viszonteladási szándékkal vásárolt építési telkek és építmények néhány egyedi esetére vonatkozik, amelyek után anélkül fizettek előzetesen felszámított héát, hogy azt később levonták volna, ellentétben a beépítetlen földterületekkel, amelyek ezen irányelv értelmében kifejezetten mentesülnek ezen adó alól.

39. Az alábbi elemzés a fenti észrevétel alátámasztására irányul, a héairányelv 392. cikkének szó szerinti, rendszertani és teleologikus értelmezésére támaszkodva, annak érdekében, hogy a Bíróság hasznos választ adhasson a kérdést előterjesztő bíróság számára.

B. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

40. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 392. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az lehetővé teszi az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásnak az építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre való alkalmazását akkor is, ha azok megszerzése héaköteles volt, anélkül hogy az azokat továbbértékesítő adóalany jogosult lett volna ezen adó levonására, illetve akkor is, ha a megszerzésük nem volt héaköteles, akár azért, mert ezen ügylet nem tartozott a héa hatálya alá, akár azért, mert bár a héa hatálya alá tartozott, de mentesült az adó alól.

1. A „beszerzéskor [fennálló] adólevonásra [való] jogosult[ság]” kifejezés szó szerinti értelmezéséről

41. A felperes azzal érvel, hogy az ingatlanok árrésének adóztatására vonatkozó szabályozás csak abban az esetben alkalmazható, ha az adóköteles viszonteladó részéről a beszerzéskor héafizetésre került sor, anélkül hogy ezen adót levonásba tudta volna helyezni. Ezzel szemben a felperes szerint e szabályozás alkalmazását ki kell zárni abban az esetben, ha e beszerzést olyan héa terheli, amelyet az adóköteles viszonteladó levonhatott, illetve ha az említett beszerzést nem terhelte héa.

42. A felperes értelmezése különösen a héairányelv 392. cikkének angol nyelvi változatán alapul, amely kifejezetten a vásárlást terhelő „héa le nem vonhatóságára” utal,[5] és arra a következtetésre jut, hogy e cikk csak azokra az esetekre vonatkozik, amelyekben a vevő eredetileg ténylegesen ilyen adót fizetett, anélkül hogy ezt követően azt levonásba tudta volna helyezni.

43. A francia kormány a maga részéről úgy véli, hogy a héairányelv 392. cikke francia változatának szó szerinti értelmezésére kell támaszkodni, amely egyáltalán nem utal a viszonteladásra szánt földterületek átruházását terhelő héára. E kormány szerint ebből az következik, hogy a francia nyelvi változatban használt megfogalmazás („droit à déduction à l’occasion de l’acquisition” [„beszerzéskor [fennálló] adólevonásra [való] jogosult[ság]”]) magában foglalhatja mind azt a helyzetet, amikor az átruházás nem tartozott ezen adó hatálya alá (ebből következik az adólevonási jog hiánya), mind pedig azt az esetet, amikor – éppen ellenkezőleg – az eredeti értékesítés héaköteles volt, de az adóalanyt nem illette meg az annak levonásához való jog.

44. A héairányelv 392. cikke különböző nyelvi változatainak olvasata alapján ugyanis az alkalmazott kifejezések eltérnek, ily módon azok értelmezési kérdéseket vethetnek fel. E rendelkezés francia nyelvi változata ugyanis kizárólag a „levonási jog” hiányára utal, anélkül hogy pontosítaná, hogy e 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 keletkeztetett adólevonási jogot.[6] Mindazonáltal az említett rendelkezés angol változata kifejezetten a „vásárlást

[5] A héairányelv 392. cikkének angol szövege a következő: „Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price”. Kiemelés tőlem.

[6] E megfogalmazást a héairányelv 392. cikkének más nyelvi változatai szintén átvették, köztük a spanyol („no haya tenido derecho a deducción”), a német („kein Recht auf Vorsteuerabzug”), a görög („δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά”), az olasz („non ha avuto diritto alla detrazione”) és a holland („geen recht op aftrek”) nyelvi változatok.

terhelő héára” (vagy „a beszerzéskor viselt héára”) utal, kiemelve, hogy az „nem volt levonható” („*the VAT on the purchase was not deductible*”), és az így kevés kétséget hagy afelől, hogy az ilyen földterületek átruházása főszabály szerint héaköteles. [7]

45. A héairányelv 392. cikkének különböző nyelvi változataiban megfigyelhető eltérésekre figyelemmel emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint egy uniós jogi rendelkezés valamely nyelvi változatának megfogalmazása nem szolgálhat e rendelkezés értelmezésének kizárólagos alapjául, illetve e tekintetben nem élvezhet elsőbbséget más nyelvi változatokkal szemben. [8]

46. Arra is emlékeztetni kell, hogy az uniós szövegek egyes nyelvi változatai közötti eltérés esetén a szóban forgó rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi. [9]

2. A „beszerzéskor [fennálló] adólevonásra [való] jogosult[ság]” kifejezés rendszertani értelmezéséről

47. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jogi rendelkezés értelmezése szempontjából annak keletkezése is relevánsnak bizonyulhat. [10] Meg kell tehát vizsgálni a héairányelv elfogadásának időpontjában fennálló kontextust annak vizsgálata érdekében, hogy vannak-e olyan tényezők, amelyek lehetővé teszik ezen irányelv tartalmának tisztázását és értelmezésének megkönnyítését.

48. E tekintetben a Bizottság előadja, hogy a héairányelv 392. cikkének általa 1992-ben tulajdonított értelmezésnek megfelelően az árrésre vonatkozó héaszabályozást alkalmazni kell az olyan földterületekre, amelyek megszerzésére héamentesen került sor.

49. Közelebbről, a Bizottság hangsúlyozza, hogy a 77/388/EGK hatodik irányelv [11] 28. cikke (3) bekezdésének f) pontjában előírt eltéréssel kapcsolatban az Európai Unió Tanácsnak címzett, az átmeneti rendelkezésekről szóló jelentésében [12] kifejtette, hogy „[e] cikk lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy [héaalapként] az adólevonásra nem jogosult adóalany által viszonteladási szándékkal vásárolt épületek vagy építési telkek vételára és eladási ára közötti különbözetet vegyék figyelembe. Az eltérés tehát azokra az adóalanyokra vonatkozik, akik nem újonnan épített épületeket vagy olyan földterületeket értékesítenek, amelyek beszerzése kívül esett a [héa] hatályán”.

7 Ezt a megfogalmazást a héairányelv 392. cikkének más nyelvi változatai is átvették, ideértve a bolgár („за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане”), a magyar („nem volt adólevonásra jogosult”), a lengyel („który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu”), a román („care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare”) és a finn („ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta”) nyelvi változat.

8 Lásd: 2019. szeptember 12-i A és társai ítélet (C-347/17, EU:C:2019:720, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

9 Lásd ebben az értelemben: 2020. október 8-i United Biscuits (Pensions Trustees) és United Biscuits Pension Investments ítélet (C-235/19, EU:C:2020:801, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

10 Lásd: 2019. december 12-i G. S. és V. G. (A közrendre jelentett veszély) ítélet (C-381/18 és C-382/18, EU:C:2019:1072, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

11 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.).

12 A 77/388/EGK hatodik irányelv 28. cikkének (3) bekezdéséből, a 89/465/EGK tizennyolcadik irányelv 1. cikkének (1) bekezdéséből következő átmeneti rendelkezésekről szóló, az 1989. július 18-i tizennyolcadik irányelv 3. cikkének megfelelően benyújtott jelentés (SEC (92) 1006 végleges).

50. A Bizottság szerint ez az értelmezés megfelel a héairányelv által hatályon kívül helyezett hatodik héairányelv indokolásában bemutatott azon logikának is, amely szerint 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. Ily módon ahhoz, 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. [13]

51. Annak ellenére, hogy úgy tűnik, a héairányelv 392. cikkének rendszertani értelmezése feltárja az uniós jogalkotónak az árrés adóztatására vonatkozó, eltérést engedő szabályozás tartalmára vonatkozó szándékát, úgy vélem, hogy elemzésemet kizárólag erre az egyetlen értelmezésre korlátozva, fennállna annak a veszélye, hogy részleges és hiányos választ adok az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre. Ily módon úgy vélem, hogy az árrés adóztatására vonatkozó, eltérést engedő szabályozást nem kizárólag a Bizottság által a rendszertani értelmezés alapján felvázolt esetben kell alkalmazni, vagyis az ilyen termékkel foglalkozó adóalany által héamentesen megszerzett építési telek vásárlására, amelyet továbbértékesítés követ, hanem azt abban az esetben is alkalmazni kell, ha az adóköteles viszonteladó részéről a beszerzéskor héafizetésre került sor, anélkül hogy ezen adót levonásba tudta volna helyezni. A „beszerzés esetén adólevonási jog" kifejezés teleologikus értelmezése, amelyre most kitérek, megerősíti ezt az álláspontot, lehetővé téve teljes válasz adását a kérdést előterjesztő bíróság számára.

3. A „beszerzéskor [fennálló] adólevonásra [való] jogosult[ság]" kifejezés teleologikus értelmezéséről

a) Az árrésnek az „építési telkek" átruházására vonatkozó általános, eladási árukon alapuló adózási szabályoktól eltérést engedő szabályozásként való adóztatása

52. A héairányelv és annak 392. cikke céljainak részletes elemzése előtt álláspontom szerint alá kell támasztani, hogy a jelen ügyben szereplőhöz hasonló földterületekre ezen irányelv alkalmazandó.

53. Először is emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 392. cikkében előírt, árrésre vonatkozó héaszabályozás az ezen irányelv 73. cikkében megállapított azon elvtől eltérést engedő szabályozásnak minősül, amely szerint a héát a kapott szolgáltatás, vagyis az eladási ár alapján számítják ki.

54. Így az építési telkek adóalany általi értékesítése főszabály szerint a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése és 12. cikkének (1) bekezdése értelmében az általános szabályok szerint, vagy az e lehetőséget biztosító tagállamok esetében ettől eltérően, az ezen irányelv 392. cikkében előírt, az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás szerint héaköteles.

55. Ez utóbbi rendelkezés lehetőséget ad a tagállamoknak arra, hogy az árrés (nem pedig – az általános szabályokhoz hasonlóan – az eladási ár) adóztatására vonatkozó szabályozást írjanak elő, amelynek keretében az adóalap az eladási ár és a vételár közötti különbség.

[13] A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló hatodik irányelv tervezete (COM (1973) 950 végleges).

56. 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. [14]

57. Másodszor, azt is hangsúlyozni kell, hogy a héairányelv egyértelmű különbséget tesz egyrészt azon építési telkek értékesítései között, amelyek (az ingatlanokhoz hasonlóan) az általános szabályok hatálya alá tartoznak, és héakötelesek, másrészt pedig a beépítetlen, ezen adó alól mentes telkek értékesítései között. [15]

58. Ily módon a héairányelv 12. cikkének (3) bekezdése értelmében ezen cikk (1) bekezdése b) pontjának alkalmazásában „építési teleknek" kell tekinteni minden közművesítetlen vagy közművesített földterületet, amelyet a tagállamok ennek minősítenek. Az utóbbiaknak 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 földterületek értékesítését mentesíti a héa alól, amelyek nem alkalmasak a beépítésre. [16]

59. A tagállamokat az „építési telek" meghatározása során megillető mérlegelési mozgásteret 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". [17]

60. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy az uniós jogalkotó szándéka arra irányult, hogy az adómentességet kizárólag a beépítetlen földterületek értékesítésére korlátozza, és hogy az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített építésitelek-értékesítéseket az általános szabályok szerint vagy pedig az eltérést engedő szabályozásnak megfelelően az árrés alapján a héa alá vonja.

b) Az „adólevonásra [való] jogosult[ság]" kifejezésnek a héairányelv által követett adósemlegességi célkitűzés fényében való értelmezéséről

61. Mind a francia kormány, mind a felperes hangsúlyozza, hogy a héairányelv célja többek között az adósemlegesség elvének biztosítása, és hogy ezen irányelv 392. cikkét ezen elv fényében kell értelmezni. Úgy tűnik azonban, hogy az érintett felek az említett elvet eltérően értelmezik.

62. Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adósemlegesség elve tiltja egyfelől, hogy az egymással versenyző hasonló szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezeljék, valamint másfelől, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héa kivetése során. [18]

[14] Lásd analógia útján: 2018. november 29-i Mensing ítélet (C-264/17, EU:C:2018:968, 22. és 23. pont); 2019. szeptember 5-i Regards Photographiques ítélet (C-145/18, EU:C:2019:668, 32. pont).

[15] Lásd ebben az értelemben: 2013. január 17-i Woningstiching Maasdriel ítélet (C-543/11, EU:C:2013:20, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[16] Lásd ebben az értelemben: 2013. január 17-i Woningstiching Maasdriel ítélet (C-543/11, EU:C:2013:20, 30. pont); 2019. szeptember 4-i KPC Herning ítélet (C-71/18, EU:C:2019:660, 53. pont).

[17] Lásd: 2019. szeptember 4-i KPC Herning ítélet (C-71/18, EU:C:2019:660, 54. pont).

[18] Lásd: 2013. január 17-i Woningstiching Maasdriel ítélet (C-543/11, EU:C:2013:20, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

63. A felperes szerint az árrésre vonatkozó héakötelezettség a héasemlegesség elvének alkalmazása, amelynek célja a le nem vonható héa visszamaradó hatásának ellensúlyozása. Ily módon ezt az eltérést a kettős adóztatás, vagy az azon árat terhelő adókötelezettség elkerülése indokolja, amely tartalmazza az adóköteles viszonteladó által le nem vonható, a földterület megszerzését terhelő héát. A héa ezen visszamaradó hatásának enyhítése és a héa azon eladási ár alapján történő felszámításának elkerülése érdekében, amely magában foglalja a földterület megszerzése után le nem vont héát, a héairányelv 392. cikke lehetővé teszi, hogy csak az árrést, azaz az eladási ár és a vételár közötti különbözetet adóztassák meg, vagyis az adó semlegességének helyreállítása érekében ilyenkor az árrést csökkenteni kell a megszerzéskor vissza nem igényelt héával. Ily módon a felperes úgy véli, hogy valamely vállalkozás által egy földterület értékesítéséért kapott eladási ár egésze alapján számított adó, miközben e vállalkozás a megszerzéskor nem tudta levonni a vételárban továbbra is szereplő héát, kettős adóztatáshoz vezet.

64. Ezzel szemben a felperes szerint semmi sem indokolja, hogy az árrésre vonatkozó héaszabályozás céljára tekintettel e szabályozás olyan földterület értékesítésére is vonatkozzon, amelynek megszerzése nem volt héaköteles, vagy adott esetben arra a helyzetre, amikor a héát visszaigényelték. Ha ez lenne a helyzet, a felperes szerint az adóköteles viszonteladó indokolatlan pénzügyi és versenyelőnnyel rendelkezne az államháztartás kárára.

65. A francia kormány a maga részéről azt állítja, hogy a felperes által javasolt értelmezés figyelmen kívül hagyja egyrészt az adósemlegesség elvét, másrészt pedig a héa alapvető jellemzőit.[19] Ezen alapvető jellemzők alkalmazása ugyanis különös szabályozások előírásához vezetne a héa semlegességének biztosítása érdekében egyes olyan meghatározott termékek vonatkozásában, amelyeket az első végső fogyasztást követően visszahelyeznek a termelési vagy forgalmazási folyamatba annak érdekében, hogy második végső fogyasztás tárgyát képezzék.

66. A francia kormány azt állítja, hogy ilyen helyzetekben a teljes vételár ezen első fogyasztást követő adóztatása – a levonás lehetőségének hiányában – ahhoz vezetne, hogy az adóalap nem csupán a végleges héával terhelt árat, hanem magát a teher összegét is tartalmazná. Ez azzal a következménnyel is járna, hogy a végleges héateher a gazdasági forgalomtól, különösen az egymást követő végső fogyasztások számától és az így megfizetett áraktól függene, figyelmen kívül hagyva a semlegesség célját.

67. Ezt az értelmezést a Bizottság is átveszi, aki a hatodik héairányelv jelen indítvány 48–50. pontjában hivatkozott indokolására támaszkodik.

68. Véleményem szerint az uniós jogalkotó szándékából ily módon levonható az a következtetés, hogy az árrésre vonatkozó héaszabályozás által előírt csökkentett adóalapot először is abban az esetben kell alkalmazni, ha valamely olyan termék, amelynek megszerzése nem tartozik a héa hatálya alá (például a lakóépületek, az első használatuk folytán „elfogyasztott” termékek), később újra „kereskedelmi forgalomba” kerül, és ismét héakötelessé válik.

[19] Amint arra a francia kormány emlékeztet, a héa ítélkezési gyakorlatban megállapított alapvető jellemzői először is a héa olyan ügyletekre történő általános alkalmazása, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik, másodszor, a héa összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása, harmadszor, ezen adónak a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában történő felszámítása, ideértve a kiskereskedelmet is, függetlenül az előzetes ügyletek számától, negyedszer pedig a termelési és forgalmazási folyamat korábbi szakaszaiban megfizetett összegeknek az adóalany által fizetendő héából oly módon történő levonása, hogy az adott szakaszban ezen adó kizárólag az akkor hozzáadott értéket érintse, és a szóban forgó adó végül a fogyasztót terhelje (2019. június 12-i Oro Efectivo ítélet, C-185/18, EU:C:2014:485, 23. pont).

69. Rámutatok arra is, hogy ez az értelmezés megfelel a Bíróság használt cikkek adóztatására vonatkozó ítélkezési gyakorlatának, amelyekre az alapügyben szereplőhöz hasonló rendszer vonatkozik. Így a Bíróság úgy ítélte meg, 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 az olyan személy által előzetesen megfizetett héát, amelyet az nem tud levonni (és a használtcikk-kereskedő sem). [20]

70. Az ilyen értelmezés lehetővé teszi az adósemlegesség elve alkalmazásának biztosítását is, a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően, egyszerre garantálva azt, hogy az egymással versenyző hasonló termékértékesítéseket a héa szempontjából ne kezeljék eltérően, valamint hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket ne kezeljék eltérően a héa beszedése során. [21]

71. Ily módon egyrészt nem tartozik szükségképpen a héa hatálya alá az építési telkeknek az adóalany által viszonteladási szándékkal történő, a héairányelv 392. cikke értelmében vett valamennyi megszerzése. Az építési telek megszerzése például akkor nem tartozik a héa hatálya alá, ha annak eredeti értékesítője olyan magánszemély, aki magánvagyonának kezelésére szorítkozik, azaz a tulajdonhoz való jogát gyakorolja, anélkül hogy ezen átruházás bármilyen gazdasági tevékenység végzésének keretébe illeszkedne. [22]

72. Másrészt annak megállapítása, hogy a héairányelv 392. cikkét kizárólag úgy szabad értelmezni, 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, ezáltal kizárva e szabályozás alkalmazását abban az esetben, ha a telkek e megszerzésére nem terjed ki a héa hatálya (amennyiben e telkeket annak érdekében, hogy második fogyasztás tárgyát képezzék, ismét bevonják valamely gazdasági folyamatba), azt eredményezné, hogy az ily módon egymással versenyző, hasonló termékértékesítéseket és az azokat végző gazdasági szereplőket a héa szempontjából eltérő bánásmódban részesítenék. A hasonló építési telkek ezen értékesítései közül ugyanis csak az előbbiek tartoznak az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá, míg az utóbbiakra az általános héaszabályozás vonatkozik.

73. Megjegyzem továbbá, hogy annak ellenére, hogy számítási módja hasonlóságokat mutat az ingatlanjövedelmekre kivetett más adókkal – mint például az ingatlanból származó tőkenyereség adójával –, [23] a héairányelv 392. cikkében előírt, árrésre vonatkozó héaszabályozás nem teszi függővé az adókötelezettséget a tulajdonban tartás pontos időtartamától. Márpedig úgy vélem, hogy egy ilyen kritérium lehetővé tenné egyrészt az ezen eltérést engedő szabályozás hatályának egyértelmű és pontos körülhatárolását, másrészt pedig annak az e cikkben említett ügyletekben részt vevő valamennyi gazdasági szereplőre való egységes és átlátható alkalmazását.

[20] Lásd: 2011. március 3-i Auto Nikolovi ítélet (C-203/10, EU:C:2011:118, 48. pont). Lásd ebben az értelemben továbbá: 2004. április 1-jei Stenholmen ítélet (C-320/02, EU:C:2004:213, 25. pont); 2005. december 8-i Jyske Finans ítélet (C-280/04, EU:C:2005:753, 38. pont).

[21] Lásd a jelen indítvány 62. pontját.

[22] 2011. szeptember 15-i Slaby és társai ítélet (C-180/10 és C-181/10, EU:C:2011:589, 50. pont).

[23] Lásd többek között a code général des impôts (általános adótörvénykönyv) 150U. és 150VD. cikkét, a code belge des impôts sur les revenus 1992 (a jövedelemadóról szóló 1992. évi belga törvénykönyv) 90. cikkének 10. pontját, a (4254/2014. sz. törvénnyel [FEK A'85/07.2014] módosított] kodikas forologias isodimatos (a jövedelemadóról szóló törvénykönyv [Görögország] N. 4172/2013, 4172/2013. sz. törvény [FEK A'167/23.8.2013]) 41. cikkének (5) bekezdését.

74. A fentiekre tekintettel nyilvánvalónak tűnik számomra, hogy az árrésre vonatkozó héaszabályozás alkalmazandó a francia kormány és a Bizottság által javasolt olyan esetben, amikor az építési telek vagy viszonteladásra szánt épület megszerzése nem héaköteles, miközben a viszonteladó által fizetett beszerzési ár valójában olyan, nem levonható héaösszeget foglal magában, amelyet az eredeti (nem adóalany) eladó előzetesen nem fizetett meg.

75. A jelen indítvány 70–72. pontjában kifejtett érvelést követve úgy vélem, hogy a héairányelv 392. cikkét a felperes által említett esetben is alkalmazni kell, amikor az adóalany anélkül vásárol építési telket az általános héaszabályozás szerint, hogy e telek továbbértékesítését megelőzően bármely indokkal levonhatná az előzetesen felszámított héát. A jelen ügyben az árrésre vonatkozó héaszabályozás ilyen esetben történő alkalmazása szintén lehetővé tenné az adósemlegesség elvének a kettős adóztatás elkerülésével való biztosítását.

76. Ugyanakkor sem a szó szerinti, sem a rendszertani, illetve teleologikus értelmezés nem igazolhatja ezen eltérést engedő szabályozás olyan beépítetlen földterületekre való alkalmazását, amelyek a jelen esetben teljes mértékben mentesek a héa alól. Ily módon sem az elszigetelt vásárlás, sem a beépítetlen földterület(ek) egymást követő megszerzései nem tartozhatnak a héa hatálya alá.

77. Ebből az következik, hogy az ilyen földterület továbbértékesítése esetén nem áll fenn a kettős adóztatás veszélye, még abban az esetben 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 nem merül fel az esetleges korábbi adóztatás miatt ilyen termékben „beépítve maradt” héa esete.

78. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy az alapeljáráshoz hasonló helyzetben a korábban beépítetlen földterületnek minősülő építési telkek értékesítésének a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése és 12. cikkének (1) bekezdése alapján az eladási árra vonatkozó általános héaszabályozás, nem pedig az ezen irányelv 392. cikke szerinti eltérést engedő szabályozás hatálya alá kell tartoznia.

79. Összefoglalva, úgy vélem, hogy a héairányelv 392. cikkének alkalmazását a viszonteladási szándékkal vásárolt épületekre és építési telkekre kell korlátozni az alábbi két esetben: ha a megszerzésük héaköteles volt, anélkül hogy az azokat továbbértékesítő adóalany jogosult lett volna ezen adó levonására, illetve ha a megszerzésük nem volt héaköteles, mivel ezen ügylet nem tartozott a héa hatálya alá, jóllehet a viszonteladó által e termékek megszerzése után fizetett ár az eredeti (nem adóalany) eladó által előzetesen felszámított héaösszeget foglal magában.

80. Az ilyen értelmezés lehetővé tenné a héairányelv 392. cikke céljainak és hatékony érvényesülésének biztosítását, egyúttal pedig eltérést engedő szabályozásként azt megszorítóan értelmezné.

81. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az első kérdésre azt a választ adja, hogy a héairányelv 392. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az lehetővé teszi az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre, akkor is, ha a megszerzésük héaköteles volt, anélkül hogy az azokat továbbértékesítő adóalany jogosult lett volna ezen adó levonására, illetve akkor is, ha a megszerzésük nem volt héaköteles, azért, mert ezen ügylet nem tartozott a héa hatálya alá, jóllehet a viszonteladó által e termékek megszerzése után fizetett ár az eredeti (nem adóalany) eladó által előzetesen felszámított héaösszeget foglal

magában. E rendelkezés azonban nem alkalmazandó azokra az építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre, amelyek eredeti, beépítetlen földterületként történő megszerzése nem tartozott a héairányelv hatálya alá.

C. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

82. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy 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 beszerzett földterületek a megszerzésük és az adóalany általi továbbértékesítésük időpontja között építési telekké váltak;

– ha a megszerzésük és az adóalany általi továbbértékesítésük időpontja között megváltoztatták az említett földterületek jellemzőit, így például parcellákra osztották fel azokat, vagy a földterületet kiszolgáló különböző közműhálózatok (utak, ivóvíz, villamos energia, gáz, szennyvíz, távközlés) kiépítését lehetővé tévő munkákat végeztek.

83. Már most hangsúlyoznom kell, hogy úgy tűnik, hogy az az elemzés, amely az első kérdésre adni javasolt válaszhoz vezetett, a második kérdést teljes egészében megválaszolja, olyan értelemben, hogy a héairányelv 392. cikkét csak akkor kell alkalmazni, ha a viszonteladó által megvalósított vásárlás olyan földterületre vonatkozik, amelyet az adójogszabályok a vásárlás időpontjában már építési teleknek minősítettek. Ily módon az árrésre vonatkozó héaszabályozás nem alkalmazandó olyan építési telkek értékesítésére, amelyek eredeti, beépítetlen földterületként történő megszerzése nem tartozik a héairányelv hatálya alá.

84. Mindazonáltal teljes egészében megvizsgálom az előterjesztett kérdést annak érdekében, hogy a Bíróság hasznos választ adhasson a kérdést előterjesztő bíróságnak.

1. A héairányelv 392. cikkének az eredetileg „beépítetlen földterületként” megszerzett „építési telekre” való alkalmazásáról

85. Első alkérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 392. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az lehetővé teszi az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásnak az építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre való alkalmazását, amennyiben e földterületeket a viszonteladó beépítetlenül szerezte meg.

86. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv egyértelmű különbséget tesz az „építési telkek” és a „beépítetlen földterületek” között, eltérő adójogi bánásmódot előírva azok tekintetében. Az e földterületek értékesítésére vonatkozó jogi szabályozást a jelen indítvány 57–60. pontja ismerteti.

87. Úgy tűnik, hogy a héairányelv 392. cikkének szövege az árrés adóztatására vonatkozó, eltérést engedő szabályozást egyértelműen kizárólag a „viszonteladási szándékkal vásárolt” „építési telkekre” korlátozza. Ezt az értelmezést megerősíti ezen irányelv 392. cikkének rendszertani és teleologikus értelmezése is. [24]

[24] Lásd a jelen indítvány 47–81. pontját.

88. Ily módon úgy tűnik, hogy e rendelkezés hatálya egyértelműen azokra a földterületekre korlátozódik, amelyek eleve alkalmasak a beépítésre, és amelyek a nemzeti szabályozás alapján már a megszerzésükkor „építési teleknek” minősültek. Ebből az következik, hogy azokat a beépítetlen területeket, amelyek nem alkalmasak a beépítésre, és főszabály szerint mentesek a héa alól, ki kell zárni az említett rendelkezés hatálya alól. Másként fogalmazva, úgy tűnik, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló földterületek jogi minősítésének megváltozása kizárja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását, amely a beszerzett és az eladott termék jogi azonosságát feltételezi.

89. Ez az értelmezés megfelel annak az elvnek is, amely szerint a héairányelv 392. cikkét mint eltérést engedő szabályozást szigorúan kell értelmezni. [25]

90. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a második kérdés első alkérdésére azt a választ adja, hogy a héairányelv 392. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás nem alkalmazható építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre, amennyiben e földterületeket az adóköteles viszonteladó beépítetlenül szerezte meg.

2. A héairányelv 392. cikkének az építési telkekre történő alkalmazásáról, amennyiben azok jellemzőit megváltoztatták

91. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 392. cikke kizárja-e az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásnak az építési telkek értékesítésére való alkalmazását abban az esetben, ha e földterületek jellemzőit a megszerzésük és az adóalany általi továbbértékesítésük időpontja között megváltoztatták, így például parcellákra osztották fel azokat, vagy a földterületet kiszolgáló különböző közműhálózatok (utak, ivóvíz, villamos energia, gáz, szennyvíz, távközlés) kiépítését lehetővé tévő munkákat végeztek.

92. Ebből az alkérdésből kiindulva azt kell megvizsgálni, hogy a héairányelv 392. cikkében használt „viszonteladási szándékkal vásárolt” kifejezés a termék változatlan formában történő továbbértékesítését jelenti-e, anélkül hogy ott jelentős munkákat végeznek volna, amint azt a Bizottság állítja, vagy épp ellenkezőleg, az ilyen munkák a francia kormány értelmezésének megfelelően nem akadályozzák e rendelkezés alkalmazását.

93. A felperes a maga részéről úgy véli, hogy egyes elvégzett változtatások, mint például a földterület parcellákra való felosztása, nem akadályozzák meg az árrésre vonatkozó héaszabályozás alkalmazását, míg ezzel szemben a jelentősebb építési munkák e földterületeken történő megvalósítása (mint például a különböző közműhálózatok létesítésének lehetővé tétele érdekében végzett munkálatok) akadályát képezik e szabályozás alkalmazásának.

94. Tekintettel a második kérdés első alkérdésére javasolt válaszra, amely szerint ki kell zárni a héairányelv 392. cikkének az eredetileg beépítetlen földterületként beszerzett, továbbértékesítésre szánt földterületekre való alkalmazását, úgy vélem, hogy e kérdés a jelen ügyben jogi szempontból nem releváns.

95. Mindazonáltal annak érdekében, hogy a Bíróság hasznos választ adhasson a kérdést előterjesztő bíróság számára, megvizsgálom azt az esetet, amikor a továbbértékesítés tárgyát képező földterületet a nemzeti szabályozás az eredeti tulajdonszerzés időpontjában nem

[25] Lásd a jelen indítvány 56. pontját.

minősítette kifejezetten „beépítetlen földterületnek”, és ezért azt „építési teleknek” lehet tekinteni, figyelemmel azokra a korlátozott különbségekre, amelyek a gyakorlatban e két területtípus között fennállhatnak.

96. Tekintettel ugyanis arra, hogy a tagállamok feladata meghatározni azokat a területeket, amelyeket „építési teleknek” kell tekinteni, úgy tűnik, hogy a francia kormány azt sugallja, hogy az alapügyben továbbértékesítetthez hasonló földterületet az eredeti vásárlástól kezdve esetlegesen „építési teleknek” lehet minősíteni.

97. Ily módon a francia kormány azt állítja, hogy amennyiben valamely földterület az érintett tagállam által elfogadott fogalommeghatározás szerint építési teleknek minősül, a továbbra is beépítésre szánt telek közművesítése érdekében végzett átalakítások nem befolyásolják annak „építési telek” minősítését, amíg e közművesítések nem minősíthetők „épületeknek”. E kormány szerint ezt az álláspontot a Bíróság ítélkezési gyakorlata is megerősíti. [26]

98. Ezen érvelést követve ki lehet jelenteni, hogy a szóban forgó földterületet esetlegesen érintő átalakítások nem befolyásolják a héairányelv 392. cikkének alkalmazását (függetlenül azok jelentőségétől), amíg e földterület megőrzi „építési telek” minőségét.

99. Mindazonáltal az általam az alábbiakban kifejtett okokból úgy vélem, hogy ennek az érvelésnek nem lehet helyt adni.

100. Először ugyanis emlékeztetni szeretnék arra, hogy azt a mérlegelési mozgásteret, amellyel a tagállamok az „építési telek” fogalmának meghatározása tekintetében rendelkeznek, maga a héairányelv korlátozza. [27] A francia kormány által előterjesztett forgatókönyvet tehát hipotetikusnak tartom, megjegyezve ugyanakkor, hogy az ellentétes lehet ezen irányelv rendelkezéseivel.

101. Egyébiránt az ilyen értelmezés elfogadása nem csupán az árrésre vonatkozó héaszabályozás céljait sértené, hanem a héairányelv alapelveit is, és különösen azt, amely előírja a többek között az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésben leírtakhoz hasonló munkálatok által létrehozott „hozzáadott érték” adóztatását.

102. E tekintetben megjegyzem, hogy a szó szerinti értelmezés szerint a „viszonteladási szándékkal vásárolt” kifejezés a dolog változatlan állapotban történő továbbértékesítésére utal, anélkül hogy jelentős munkákat végeznének. Úgy tűnik tehát, hogy az árrésre vonatkozó héaszabályozás kizárólag ingatlanok egymást követő értékesítéseire vonatkozik. Noha bizonyos beavatkozások vagy munkálatok nem zárhatók ki, úgy tűnik, hogy a héairányelv 392. cikke nem vonatkozik az olyan nagyszabású munkálatokra, amelyek nemcsak a szóban forgó termék kereskedelmi jellemzőit módosíthatják, hanem olyan „hozzáadott értéket” is eredményezhetnek, amely teljes mértékben az általános héaszabályozásnak megfelelően adóztatható.

103. Úgy tűnik, hogy ezt erősíti meg a Bíróság azon ítélkezési gyakorlata is, amely szerint az átalakítás vagy korszerűsítési munkálatok tárgyát képező épület az általános héaszabályozás hatálya alá tartozik amiatt, hogy ezen ügyletek hozzáadott értéket eredményeztek, az épület eredeti építéséhez hasonlóan. [28]

[26] Lásd: 2019. szeptember 4-i KPC Herning ítélet (C-71/18, EU:C:2019:660, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[27] Lásd a jelen indítvány 58. és 59. pontját.

[28] Lásd analógia útján: 2017. november 16-i Kozuba Premium Selection ítélet (C-308/16, EU:C:2017:869, 32. és 33. pont).

104. Véleményem szerint ezt az érvelést analógia útján alkalmazni kell a jelen ügyre. Így az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás nem alkalmazható valamely termék hozzáadott értéket eredményező, jelentős átalakítása esetén, amely főszabály szerint az eladási árra vonatkozó általános héaszabályozás hatálya alá tartozik.

105. Másodszor, úgy tűnik, hogy a francia kormány által javasolt értelmezés figyelmen kívül hagyja azt a körülményt, hogy a felperes által elvégzett munkák jellege változást idézhet elő a szóban forgó földterületek jogi minősítését illetően, amelyek az uniós jogra és a Bíróság ítélkezési gyakorlatára tekintettel „épületté" válnak, és ennélfogva akadályát képezik az árrésre vonatkozó héaszabályozás alkalmazásának.

106. E tekintetben, ami a héairányelv hatályát illeti, a végrehajtási rendelet „ingatlannak" 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]" [29].

107. Úgy tűnik tehát, hogy a felperes által végzett építkezések, mint például a közművesítési munkák, az útépítés vagy a különböző közműhálózatokravaló rákapcsolódás, többek között a földbe való beépítésük miatt az „épület" fogalma alá tartoznak.

108. Amint azt a felperes és a Bizottság helyesen hangsúlyozza, a földterület jellemzőinek építések, sőt új épület építésére irányuló művelet megkezdése révén történő átalakításáról van tehát szó, nem pedig valamely földterület egyszerű vásárlására és továbbértékesítésére irányuló ügyletről.

109. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy a héairányelv 392. cikkében használt „viszonteladási szándékkal vásárolt" kifejezés a termék változatlan formában történő továbbértékesítését jelenti, anélkül hogy azon jelentős munkákat végeznének. Úgy tűnik, hogy ez megfelel az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás szellemének is, amely olyan eltérést engedő szabályozás, amelyet szigorúan kell értelmezni.

110. Végül a teljesség kedvéért azt is meg kell vizsgálni, hogy az általam ezen alkérdésre javasolt válasz ugyanaz maradna-e abban az esetben, ha az eredeti vásárlás és a továbbértékesítés időpontja között a felperes nem végzett volna a második kérdésben ismertetett munkákat, hanem e földterületek parcellákra való felosztására szorítkozott volna. Úgy tűnik, hogy ez a kérdést előterjesztő bíróság második alkérdésének első része.

111. A jelen indítvány 104–106. pontjában kifejtett érvelést követve a földterület parcellákra való felosztása, amely nem jár együtt sem építési engedély megszerzésével, sem pedig a felperes által végzettekhez hasonló közművesítési munkákkal, az uniós jogra és a Bíróság ítélkezési gyakorlatára tekintettel nem változtathat a földterületek jogi minősítésén.

112. Így a földterület több részben történő értékesítését lehetővé tévő telekkönyvi felosztás főszabály szerint nem képez olyan hozzáadott értéket, amely igazolja az eladási árra vonatkozó általános héaszabályozás hatálya alá tartozást. Ráadásul munkálatok hiányában az ilyen földterület nem minősíthető „épületnek".

[29] Lásd a végrehajtási rendelet 13b. cikkének b) pontját és 31a. cikke (2) bekezdésének d) pontját.

113. Ebből az következik, hogy valamely földterületnek a több részben történő továbbértékesítését lehetővé tevő puszta telekkönyvi módosításból eredő felosztása a héairányelv 392. cikkében előírt árrésre vonatkozó héaszabályozás hatálya alá tartozhat. Mindazonáltal szeretném kiemelni, hogy az alapügy tényállásától eltérően az ilyen értelmezés előfeltétele, hogy a továbbértékesítést megelőzően telekkönyvi felosztás tárgyát képező földterület a megszerzésétől kezdve „építési teleknek” minősüljön.

114. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a második kérdés második alkérdésére azt a választ adja, hogy a héairányelv 392. cikkében előírt, az árrés adóztatására vonatkozó, eltérést engedő szabályozás nem alkalmazandó az olyan földterület továbbértékesítésére, amelynek jellemzői a megszerzés és a továbbértékesítés időpontja között módosultak, például azáltal, hogy a földterületet kiszolgáló különböző közműhálózatok (utak, ivóvíz, villamos energia, gáz, szennyvíz, távközlés) kiépítését lehetővé tévő munkákat végeztek. Mindazonáltal ezen irányelv 392. cikke alkalmazandó abban az esetben, ha az építési telek eredeti megszerzésének és továbbértékesítésének időpontja között az e földterületen végzett átalakítások a földterület parcellákra való felosztására korlátozódnak.

VI. Végkövetkeztetés

115. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Conseil d’État (államtanács, Franciaország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 392. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az lehetővé teszi az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre, akkor is, ha a megszerzésük hozzáadottérték-adó (héa) kötelezettség alá tartozott, anélkül hogy az azokat továbbértékesítő adóalany jogosult lett volna ezen adó levonására, illetve akkor is, ha a megszerzésük nem volt héaköteles, azért, mert ezen ügylet nem tartozott a héa hatálya alá, jóllehet a viszonteladó által e termékek megszerzése után fizetett ár az eredeti (nem adóalany) eladó által előzetesen megfizetett héaösszeget foglal magában. E rendelkezés azonban nem alkalmazandó azokra az építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre, amelyek eredeti, beépítetlen földterületként történő megszerzése nem tartozott a héairányelv hatálya alá.

2) A 2006/112 irányelv 392. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás nem alkalmazható építési telkek értékesítésére irányuló ügyletekre, amennyiben e földterületeket az adóköteles viszonteladó beépítetlenül szerezte meg.

   Az ezen 392. cikkben előírt, az árrés adóztatására vonatkozó eltérést engedő szabályozás nem alkalmazandó az olyan földterület továbbértékesítésére, amelynek jellemzői a megszerzés és a továbbértékesítés időpontja között módosultak, például azáltal, hogy a földterületet kiszolgáló különböző közműhálózatok (utak, ivóvíz, villamos energia, gáz, szennyvíz, távközlés) kiépítését lehetővé tévő munkákat végeztek. Mindazonáltal az említett 392. cikk alkalmazandó abban az esetben, ha az építési telek eredeti megszerzésének és továbbértékesítésének időpontja között az e földterületen végzett átalakítások a földterület parcellákra való felosztására korlátozódnak.