A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2013. január 17.*

„Hozzáadottérték-adó — 2006/112/EK irányelv — A 135. cikk (1) bekezdésének a 12. cikk (1) és (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett k) pontja — Beépítetlen földterület — Építési telek — Fogalmak — Jövőbeni építkezés céljából végzett bontási munkálatok — Héamentesség”

A C-543/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2011. október 24-án érkezett, 2011. szeptember 9-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Woningstichting Maasdriel**

és

a **Staatssecretaris van Financiën** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: E. Jarašiūnas tanácselnök, C. Toader (előadó) és C. G. Fernlund bírák,

főtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

figyelembe véve az írásbeli eljárást és a 2012. november 22-i tárgyalást követően,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Woningstichting Maasdriel képviseletében H. de Kat advocaat,

– a holland kormány képviseletében J. Langer és C. Wissels, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és P. van Nuffel, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: holland

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 135. cikke (1) bekezdése k) pontjának ugyanezen irányelv 12. cikke (1) és (3) bekezdésével összefüggésben történő értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Woningstichting Maasdriel (a továbbiakban: Woningstichting) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között a valamely ingatlan megszerzését terhelő átruházási illeték alóli mentesség tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amely mentesség a holland jog szerint az említett ügyletnek a hozzáadottértékadó-kötelezettségével (a továbbiakban: héa) áll összefüggésben.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 12. cikkének (1) és (3) bekezdése ekképp rendelkezik:

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

[...]

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.”

4 Ezen irányelv 135. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

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

[…]”

A holland jog

5 A forgalmi adóról szóló, 1968. június 28-i holland törvény (Wet op de Omzetbelasting 1968) (Staatsblad 1968., 329. sz.) alapügyre alkalmazandó változatának (a továbbiakban: héatörvény) 11. §–a szerint:

„(1) Általános közigazgatási intézkedésben meghatározott feltételek szerint mentesek az adó alól:

a) az ingatlanok és az ezekhez kapcsolódó jogok értékesítése, kivéve:

1) az épületek vagy épületrészek és a hozzájuk tartozó telkek első használatbavétele előtti vagy az első használatbavételt követő legfeljebb két éven belüli értékesítése, valamint az építési telkek értékesítése;

[…]

(4) Az (1) bekezdés a) pontja 1) alpontjának alkalmazásában építési teleknek minősül minden beépítetlen földterület:

a) amelyen építési munkálatok folynak vagy folytak;

b) amelyre kizárólagos tekintettel területrendezési munkálatok folytak;

c) amelynek környezetében területrendezési munkálatok folynak vagy folytak, illetve

d) amelyre építési engedélyt bocsátottak ki

a telek beépítése céljából.

[...].”

6 A jogügyletek adóztatásáról szóló törvény (Wet op de belastingen van rechtsverkeer) 2. §-ának (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy „[a]z »átruházási illeték« olyan adó, amelyet a Hollandiában fekvő ingatlanok vagy a hozzájuk kapcsolódó jogok megszerzése címén vetnek ki”.

7 E törvény 15. §-a (1) bekezdésének a) pontja értelmében általános közigazgatási intézkedésben meghatározott feltételek szerint mentes az átruházási illeték alól az a beszerzés, amely „a [héatörvény] 11. §-a (1) bekezdése a) pontjának 1) alpontja értelmében forgalmiadó-köteles értékesítés útján [valósul] meg, kivéve ha a javakat hasznosítják, és hogy a szerző fél teljes egészében vagy részben levonásba helyezheti az előzetesen felszámított forgalmi adót a [héatörvény] 15. §-ának megfelelően”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdés

8 A Woningstichting 2006. november 13-án egy telekre vonatkozó adásvételi szerződést kötött Maasdriel települési önkormányzatával (a továbbiakban: eladó). A telken ezen időpontban egy könyvtárként használt épület (a továbbiakban: fennálló épület) állt, amely mellett egy kiépített nyilvános parkoló helyezkedett el.

9 Az adásvételi szerződés úgy rendelkezett, hogy az „adásvétel tárgyának értékesítésére (átadására) közművesített állapotban” kerül sor, mivel a Woningstichting a telken – adott esetben irodákkal és parkolókkal együtt – lakóházakat kívánt építtetni. A felek ezzel összefüggésben abban állapodtak meg,

hogy az eladónak kell gondoskodnia a fennálló épület lebontásáról és a parkoló burkolatának eltávolításáról. A telek megállapodásba foglalt vételára (héa nélkül) 1 380 000 euró volt, amelyhez hozzáadódtak a bontás (héa nélkül) 22 000 euróra becsült költségei.

10 2007 januárjában és februárjában az eladó lebontatta a fennálló épületet és elszállíttatta a törmeléket.

11 A földterület átadására a Woningstichting részére a tulajdon átruházásának időpontjában került sor, amelyre a 2007. március 2-án kelt közokirattal került sor. A parkoló ezen időpontban még továbbra is használatban volt, a burkolatot még nem távolították el, és Woningstichting még nem kapta meg az ekkor még a tervezés stádiumában álló projektjének kivitelezéséhez szükséges építési engedélyt.

12 A holland jog értelmében a kettős adóztatás elkerülése érdekében, amennyiben valamely ingatlan megszerzése héaköteles, ezen ügylet mentes az eladási ár alapján számított átruházási illeték alól. Az építési telek értékesítése héaköteles. Ezzel szemben a nem beépített földterület értékesítése héamentes, és az átruházási illeték fizetésének kötelezettsége terheli.

13 A Woningstichting a szóban forgó értékesítés utáni héát megfizette az eladónak, mivel úgy ítélte meg, hogy ez az értékesítés egy építési telket érintett, következésképpen héaköteles volt, és ily módon az átruházási illetéket nem kellett megfizetni.

14 Az adóhatóság ugyanakkor úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó értékesítés be nem épített földterületre vonatkozott, amely értékesítés, mint ilyen, héamentes, következésképpen átruházási illetéket kell utána fizetni. A Woningstichting tehát átruházási illeték utólagos megállapításáról szóló értesítést kapott kézhez. A Woningstichting, mivel az e megállapítással szemben benyújtott kifogását az adóhatóság elutasította, keresetet nyújtott be a Rechtbank te Arnhemhez (arnhemi körzeti bíróság). E bíróság elutasította a Woningstichting keresetét.

15 A Woningstichting ezen ítélettel szemben fellebbezést nyújtott be a Gerechtshof te Arnhemhez (arnhemi fellebbviteli bíróság), amely a fellebbezést elutasította.

16 A Gerechtshof te Arnhem a C-461/08. sz. Don Bosco Onroerend Goed ügyben 2009. november 19-én hozott ítéletre (EBHT 2009., I-11079. o.) hivatkozva úgy határozott, hogy az eladó egy beépítetlen földterületet értékesített a kötelezett részére, mivel az épületet az értékesítés időpontjában már teljes egészében lebontották, és a felek abban egyeztek meg, hogy a parkoló burkolata az eladó költségén kerül eltávolításra az átadást követően. A Gerechtshof te Arnhem megállapította továbbá, hogy a telek beépítetlen földterületként nem tekinthető építési teleknek, mivel az épület lebontása és a parkoló burkolatának eltávolítása nem tekinthetők a héatörvény 11. §-a (4) bekezdésének a) pontja értelmében vett építési munkálatoknak. Ezenkívül a felek nem állapodtak meg más munkálatok elvégzésében. Egyébiránt e bíróság azt is megállapította, hogy egy új épületnek a szóban forgó telek közelében történő létesítését szolgáló területrendezési munkálatok nem minősülnek a hivatkozott törvény 11. §-a (4) bekezdésének c) pontja értelmében vett területrendezési munkálatoknak.

17 A Woningstichting felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhez.

18 A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy állandó ítélkezési gyakorlata szerint a héatörvény 11. §-a (4) bekezdésének a) pontja úgy értelmezendő, hogy valamely épület teljes lebontása esetén az ily módon már nem beépített földterület csak akkor tekintendő építési teleknek, ha az épület bontását követően a földterületen új épületek építését célzó területrendezési munkálatokat végeztek. E bíróság kifejti, hogy ezen ítélkezési gyakorlat szerint a bontás nem tekinthető a héatörvény 11. §-a (4) bekezdésének a) pontja értelmében vett „munkálatnak”, mégpedig akkor sem, ha arra az ily módon már nem beépített földterület későbbi beépítése céljából került sor. A Hoge Raad der Nederlanden hangsúlyozza, hogy a felek azon szándéka ellenére, hogy a földterületet új épületek építésére használják fel, a bontási munkálatok – önmagukban – nem járnak azzal, hogy e földterület „építési teleknek” minősüljön.

19 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság mindazonáltal emlékeztet arra, hogy a Bíróság a C-468/93. sz. Gemeente Emmen ügyben 1996. március 28-án hozott ítéletének (EBHT 1996., I-1721. o.) 20. és 25. pontjában, valamint a fent hivatkozott Don Bosco Onroerend Goed ügyben hozott ítélet 43. pontjában már megállapította, hogy a „tagállamok feladata azon földterületek körének meghatározása, amelyeket építési teleknek kell tekinteni […] tiszteletben tartva a [hatodik héa]irányelv e rendelkezéseiben követett célokat, amelyek kizárólag azon beépítetlen telkek értékesítését mentesítik a héa alól, amelyek nem alkalmasak a beépítésre."

20 A Bíróság ezen ítélkezési gyakorlatára figyelemmel a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a tagállamok számára az „építési telek" fogalmának meghatározása körében biztosított szabadság lehetővé teszi-e a tagállam számára, hogy a korábban fennálló épületek lebontása révén beépítetlenné vált földterület értékesítését akkor is mentesíthesse a héa alól, ha a bontásra a földterület újbóli beépítése céljából került sor. E bíróság arra is keresi a választ, hogy annak meghatározásakor, hogy a szóban forgó értékesítés olyan földterületre vonatkozik-e, amelyet a fent hivatkozott Gemeente Emmen ügyben hozott ítélet értelmében „nem szánnak beépítésre", elegendő-e kizárólag az azon időpontot követően felmerülő körülményeket figyelembe venni, amikor a földterület beépítetlennek minősül, figyelmen kívül hagyva az előzetes bontási munkálatokat.

21 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a […] héairányelv 12. cikkének (1) és (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 135. cikke (1) bekezdésének k) pontját, hogy semmiképpen nem mentesíthető a héa alól az olyan földterület értékesítése, amely úgy vált beépítetlenné, hogy a rajta álló épületet új épület létesítése céljából lebontották?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

22 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontját 12. cikkének (1) és (3) bekezdésével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy az ezen előbbi rendelkezésben előírt héamentesség az olyan földterületnek az alapügyben szereplőhöz hasonló értékesítésére is vonatkozik, amely az ezen álló épület lebontása következtében vált beépítetlenné, még akkor is, ha ezen értékesítés időpontjában nem végeztek a bontástól eltérő területrendezési munkálatokat, ugyanakkor a szóban forgó földterületet beépítésre szánták.

23 Mivel a holland kormány úgy ítéli meg, hogy a jelen ügyben nem folytak a holland jog értelmében vett területrendezési munkálatok, véleménye szerint egyáltalán nem vehető figyelembe a felek szándéka a szóban forgó földterület „beépítetlenként" vagy „építési telekként" történő meghatározása tekintetében.

24 Ezzel szemben a Woningstichting és az Európai Bizottság szerint az építési telek meghatározásának a holland szabályozásban felsorolt feltételei túlságosan megszorító jellegűek, és nem fednek le minden olyan helyzetet, amelyben valamely földterület beépítésre szántnak minősülhet. A Woningstichting és az Európai Bizottság azt állítja továbbá, hogy az ügy irataira figyelemmel nyilvánvaló, hogy az alapügyben szereplő földterületet objektíve beépítésre szántnak lehet tekinteni.

25 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a héairányelv 135. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni. Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közös héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. Így a szigorú értelmezés e szabálya nem jelenti azt, hogy az említett 135. cikkben említett adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok

ne tudják kifejteni hatásukat (lásd ebben az értelemben a C-326/11. sz., J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ügyben 2012. július 12-én hozott ítélet 20. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

26 A héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontja értelmében az ugyanezen irányelv 12. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett építési telkektől eltérő beépítetlen földterületek értékesítése héamentes. Ezen irányelv 12. cikkének (3) bekezdése értelmében az (1) bekezdés b) pontjának alkalmazásában „építési teleknek" kell tekinteni minden közművesítetlen vagy közművesített földterületet, amelyet a tagállamok ennek minősítenek.

27 Ebből következik, hogy az építési telkek értékesítése héaköteles, és az építési telkek nem tartoznak a héairányelv 135. cikkében előírt, szigorúan értelmezendő kivételek közé.

28 A héatörvény 11. §-a (4) bekezdésének a) pontja ülteti át e rendelkezéseket a holland jogba, és az „építési telek" fogalmát úgy határozza meg, hogy annak minősül – többek között – minden beépítetlen földterület, amelyen munkálatok folynak vagy folytak a telek beépítése céljából.

29 A kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott nemzeti ítélkezési gyakorlat a szóban forgó nemzeti rendelkezésben alkalmazott „munkálatok" fogalmát úgy értelmezi, hogy ebbe nem tartoznak bele a bontási munkálatok, még akkor sem, ha ezekre újbóli beépítés céljából került sor.

30 E tekintetben először is arra kell emlékeztetni, hogy a tagállamoknak az „építési teleknek" minősülő földterületek fogalmának meghatározásakor tiszteletben kell tartaniuk a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontjában követett célt, amely kizárólag azon beépítetlen telkek értékesítését mentesíti a héa alól, amelyek nem alkalmasak a beépítésre (lásd ebben az értelemben a Gemeente Emmen ügyben hozott ítélet 20. és 25. pontját, valamint a fent hivatkozott Don Bosco Onroerend Goed ügyben hozott ítélet 43. pontját).

31 Tehát az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása érdekében – amely a közös héarendszer alapelve, és amely 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 (a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10413. o.] 67. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) – az szükséges, hogy valamennyi beépítésre alkalmas, és következésképpen beépítésre szánt beépítetlen földterület beletartozzon e nemzeti jogi fogalomba.

32 Másodsorban arra kell emlékeztetni, hogy valamely ügylet körülményeinek átfogó értékelése során figyelembe kell venni a felek kinyilvánított szándékát a héakötelezettséggel kapcsolatban, feltéve hogy azt objektív tényezők támasztják alá (a fent hivatkozott J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ügyben hozott ítélet 33. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Ily módon, még ha a Bíróság meg is állapította, hogy ilyen tényező az eladó által végzett átalakítási munkálatoknak az értékesítés időpontjában fennálló előrehaladott állapota (a fent hivatkozott J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ügyben hozott ítélet 34. pontja), az értékesítés időpontját megelőzően az eladó által jövőbeni építkezés céljából folytatott bontási munkálatok elvégzése, vagy az eladó kötelezettségvállalása ilyen bontási munkálatok jövőbeni építkezés céljából történő elvégzésére szintén ilyen tényező lehet.

34 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy – amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból is kitűnik – az alapügyben nem vitatott, hogy az értékesítés időpontjában az épület bontásának munkálatait már elvégezték, illetve ami a parkolót illeti, újbóli beépítés céljából el fogják végezni azokat.

35 Mindenesetre a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy átfogóan értékelje az alapügyben szóban forgó ügylet összes, az értékesítés időpontjában fennálló körülményét – a felek szándékát is beleértve, feltéve hogy azt objektív tényezők támasztják alá – annak meghatározása céljából, hogy az alapügyben szóban forgó ügylet építési telekre vonatkozott-e, vagy sem.

36 A fenti megfontolásokra figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontját 12. cikkének (1) és (3) bekezdésével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az előbbi rendelkezésben előírt héamentesség nem vonatkozik az olyan földterületnek az alapügyben szereplőhöz hasonló értékesítésére, amely az ezen álló épület lebontása következtében vált beépítetlenné, még akkor sem, ha ezen értékesítés időpontjában nem végeztek a bontástól eltérő területrendezési munkálatokat, amennyiben az alapügyben szóban forgó ügylet összes, az értékesítés időpontjában fennálló körülményének – a felek szándékát is beleértve, feltéve hogy azt objektív tényezők támasztják alá – átfogó értékeléséből az következik, hogy a szóban forgó földterületet ténylegesen beépítésre szánták, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

37 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontját 12. cikkének (1) és (3) bekezdésével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az előbbi rendelkezésben előírt héamentesség nem vonatkozik az olyan földterületnek az alapügyben szereplőhöz hasonló értékesítésére, amely az ezen álló épület lebontása következtében vált beépítetlenné, még akkor sem, ha ezen értékesítés időpontjában nem végeztek a bontástól eltérő területrendezési munkálatokat, amennyiben az alapügyben szóban forgó ügylet összes, az értékesítés időpontjában fennálló körülményének – a felek szándékát is beleértve, feltéve hogy azt objektív tényezők támasztják alá – átfogó értékeléséből az következik, hogy a szóban forgó földterületet ténylegesen beépítésre szánták, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Aláírások