A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2016. április 28.*

„Előzetes döntéshozatal — Adózás — Héa — Adóköteles ügyletek — A »vállalkozás keretében« szerzett termékek vállalkozási célú felhasználása — Ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek minősítés — Adóalap”

A C-128/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (legfelsőbb bíróság, Hollandia) a Bírósághoz 2014. március 18-án érkezett, 2014. február 21-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

a **Het Oudeland Beheer BV** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano, a Bíróság elnökhelyettese, az első tanács elnökeként eljárva, F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (előadó) és M. Berger bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. július 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Het Oudeland Beheer BV képviseletében A. J. de Ruiter, belastingadviseur,

– a holland kormány képviseletében M. K. Bulterman, C. S. Schillemans és M. Noort, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2015. október 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: holland.

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL 1995. L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. 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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 5. cikke (3) bekezdése b) pontjának és (7) bekezdése a) pontjának, valamint a 11. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjának az értelmezésére irányul.

2 Ezt a kérelmet a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár, Hollandia) és a Het Oudeland Beheer BV (a továbbiakban: Oudeland) között az e társaság által teljesített, a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés adóalapjának meghatározása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Noha a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.) 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett, az alapügyben szóban forgó tényállás időpontjára tekintettel az alapeljárásra a hatodik irányelv vonatkozik.

4 A hatodik irányelv 2. cikke szerint:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás [...]”

5 Ugyanezen irányelv „Termékértékesítés” címet viselő 5. cikke kimondja:

„(1) »Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

[...]

(3) A tagállamok materiális javaknak tekinthetik a következőket:

[...]

b) olyan dologi jogok, amelyek birtokosuk [helyesen: a jogosult] számára használati jogot biztosítanak az ingatlan felett

[...]

(5) A tagállamok bizonyos építési munkák átadását az (1) bekezdésben meghatározott értékesítésnek tekinthetik.

[…]

(7) A tagállamok ellenérték ellenében történő értékesítéssel azonos elbírálás alá vonhatják a következőket:

a) az adóalany által üzletvitele [helyesen: vállalkozása] keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott termékek üzleti célra [helyesen: saját vállalkozása céljaira] történő felhasználása, amennyiben az ilyen terméknek egy másik adóalanytól való megszerzése nem jogosítaná fel a hozzáadottérték-adó teljes levonására [helyesen: amennyiben az e termék valamely másik adóalanytól történő beszerzése után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó nem lenne teljesen vagy részben levonható];

[…]”

6 A hatodik irányelv 11. cikke előírja:

„A. Belföldön

(1) Az adóalap a következő:

a) a b), c) és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: az eladó] vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől [helyesen: a vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat;

b) az 5. cikk (6) és (7) bekezdése szerinti termékértékesítések esetén a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár;

[...]”

7 Ezen irányelv „Adómentességek belföldön” című 13. cikke meghatározza:

„B. Egyéb adómentességek Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket; [...]

g) épületek vagy épületrészek, és a hozzájuk tartozó telkek értékesítése, a 4. cikk (3) bekezdésének a) pontjában megjelöltek kivételével; [...]

C. Választási lehetőségek A tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák a következő esetekben:

a) ingatlanok lízingje és bérbeadása [helyesen: bérbe- és haszonbérbeadása]. [...] A tagállamok korlátozhatják e választási lehetőség terjedelmét és meghatározzák gyakorlásának módjait.”

8 Ezen irányelv „Az adólevonási jog eredete [helyesen: keletkezése] és alkalmazási köre” címet viselő 17. cikke előírja:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése szerint fizetendő hozzáadottérték-adó.

[...]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik. [helyesen: az adólevonás csak a hozzáadottérték-adónak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető]

[...]”

A holland jog

9 A Wet op de omzetbelasting 1968 (a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény) alapügyre alkalmazandó változatának (a továbbiakban: Wet OB) 3. cikke előírja:

„(1) Termékértékesítésnek minősülnek a következők:[...]

c) ingatlannak az építő általi értékesítése, az építési teleknek nem minősülő beépítetlen ingatlant kivéve […]

[...]

h) a saját vállalkozás keretében a saját vállalkozás céljaira előállított termékek feletti rendelkezés, ha e termékeket, valamely vállalkozótól való beszerzésük esetén, olyan adó terhelné, amelynek vonatkozásában az adólevonási jog részben vagy egészben kizárt; a saját vállalkozás keretében előállított termékekkel azonos elbírálás alá esnek az anyagok – beleértve az ingatlanokat is – rendelkezésre bocsátása mellett megbízás alapján előállított termékek; e szakasz nem alkalmazandó azokra a beépítetlen ingatlanokra, amelyek nem minősülnek […] építési telkeknek.

[...]

(2) Szintén termékértékesítésnek minősül az ingatlanokon fennálló jogok alapítása, átruházása, módosítása, megszüntetése vagy az azokról való lemondás, a jelzálogok és a földjáradékok kivételével, kivéve ha az ellenérték és a forgalmi adó együttes összege kisebb e jogok gazdasági forgalmi értékénél. A gazdasági forgalmi érték legalább a jog tárgyát képező ingatlan forgalmi adót is tartalmazó azon önköltségi árának felel meg, amely egy független harmadik személy által az aktus időpontjában történő jogalapítás esetén megjelenne.”

10 A Wet OB 8. cikkének (3) és (5) bekezdése kimondja:

„(3) A 3. cikk (1) bekezdésének g) és h) pontja, valamint a 3a. cikk (1) bekezdése értelmében vett értékesítések szempontjából ellenértéknek az a (forgalmi adót nem tartalmazó) összeg tekintendő, amelyet a termékért akkor kellett volna fizetni, ha azt az értékesítés időpontjában olyan állapotban szerezték volna meg vagy állították volna elő, amilyen állapotban az ebben az időpontban található volt.

[...]

(5) Általános hatályú közigazgatási határozat megállapíthatja a következőket:

[...]

b) földjáradékkal terhelt ingatlanhoz, örökbérleti joghoz, építményi joghoz, szolgalmi joghoz, lakásokhoz, ingatlantársaságban gyakorolható tagsági jogokhoz (lidmaatschapsrechten) és más hasonló jogokhoz kötődő terhek mennyiben tartoznak az ellenérték körébe;

[...]”.

11 Az Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (a forgalmi adóról szóló törvény 1968. évi végrehajtási rendelete, a továbbiakban: végrehajtási rendelet) 5. cikke előírja:

„(1) Örökbérleti jog, földhasználati jog vagy szolgalmi jog alapítása, átruházása, felmondása, valamint az e jogról lemondás esetén az ellenérték körébe tartozik az örökbérleti díj, az ellenszolgáltatás vagy a bérleti díj értéke, ezen érték azonban nem haladhatja meg a jog tárgyát képező dolog jelenértékét. A gazdasági forgalmi érték legalább a jog tárgyát képező ingatlan forgalmi adót is tartalmazó azon önköltségi árának felel meg, amely egy független harmadik személy által a művelet időpontjában történő jogalapítás esetén megjelenne.

[...]

(5) Az örökbérleti díj, az ellenszolgáltatás, a bérleti díj vagy a juttatás értékét e rendelet A. mellékletére figyelemmel kell meghatározni.

[...]”

12 A végrehajtási rendelet A. melléklete ekként rendelkezik:

„[...]

b) Egy meghatározott idő elteltével lejáró örökbérleti díj, ellenszolgáltatás, bérleti díj vagy juttatás értéke szempontjából az évente fizetendő összeget kell alapul venni, megszorozva azt a fizetési kötelezettség éveinek számával [...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13 2004. március 8-án az Oudeland mint bérlő egy előre fizetendő éves összeg (a továbbiakban: éves örökbérleti díj) ellenében örökbérleti szerződést kötött egy földterület és az említett földterületen található, még építés alatt álló irodaépület (a továbbiakban: érintett irodaépület) tárgyában. E bérlet időtartamát 20 évben állapították meg, az éves örökbérleti díj pedig 330 000 eurót tesz ki.

14 A Wet OB 3. cikke (2) bekezdésének megfelelően, amely rendelkezés a hatodik irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontján alapul, az örökbérleti jog alapítását a hozzáadottérték-adó (héa) kivetése szempontjából ingatlanértékesítésnek tekintették, és így az ezen adó hatálya alá tartozott. E törvény 8. cikke (5) bekezdésének – a végrehajtási rendelet 5. cikkének (5) bekezdésével összefüggésben értelmezett – b) pontja alapján az olyan értékesítés adóalapja, mint amilyen a jelen ügyben szerepel, magában foglalja az örökbérleti jognak a végrehajtási rendelet A. melléklete b) pontjának megfelelően kiszámított értékét, azaz a teljes örökbérleti díj tőkésített értékét. A jelen esetben ezt az értéket 3 844 500 euróban rögzítették.

15 Következésképpen az alapügyben szóban forgó örökbérleti jog alapítását a héa hatálya alá vonták. Az Oudeland megfizette ezt a 730 455 euró összegű adót a vállalkozónak, akivel az érintett örökbérleti szerződést kötötte, és a 2004 márciusára vonatkozó héabevallásában ezt az összeget levonta.

16 Az örökbérleti jog alapítását követően az Oudeland felépíttette az érintett irodaépületet, amelyet kész ingatlanként adtak át számára. Ezen épület felépítésének költségei 1 571 749 eurót tettek ki. Ezen összeg után az Oudeland kifizette és azonnal levonta a 298 632 euró összegű héát. Az említett épület felépítése során esedékessé vált az első éves örökbérleti díj, amelyet az Oudeland megfizetett.

17 Az Oudeland az érintett irodaépületet 2004. június 1-jétől bérbe adta. Az alkalmazandó nemzeti jogszabályokkal összhangban, amelyek a hatodik irányelv 13. cikke C. részének a) pontján alapulnak, az Oudeland ezen épület egy része tekintetében és annak bérlőivel közösen lemondott az ingatlanok bérbeadását terhelő héa alóli mentességről. Az irodaépület másik részének bérbeadása héamentes volt.

18 Az Oudeland úgy vélte, hogy az érintett irodaépület bérbeadását a Wet OB 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja és a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében a vállalkozása keretében előállított termék saját vállalkozása céljaira történő értékesítésének kell minősíteni. Az Oudeland héát fizetett ezen irodaépület azon része után, amely mentességet élvezett ezen adó alól, és amely így nem biztosított jogot annak levonására. A bevallásában az Oudeland az eljárás tárgyát képező értékesítés adóalapjához az építkezés héa nélküli teljes költségét vette alapul, beleszámítva az ezen értékesítés időpontjában már esedékessé vált éves örökbérleti díj összegét.

19 Az adóhatóság úgy vélte, hogy az érintett irodaépület bérbeadása esetében megállapítandó adóalapba az építkezés költségeit kell bevonni, beleszámítva a teljes örökbérleti díj tőkésített értékét. Az Oudeland részére a 2004. június 1-jétől 30-ig tartó időszak vonatkozásában utólagos adómegállapításról szóló határozatot küldtek az Oudeland által kiszámított adóalap és az adóhatóság által megállapított adóalap közötti különbségnek megfelelő összegről. Az Oudeland által benyújtott panasz ellenére az utólagos adómegállapítást helybenhagyták.

20 Miután az Oudeland által a panaszát elutasító határozat ellen előterjesztett keresetet a Rechtbank te ’s-Gravenhage (hágai elsőfokú bíróság, Hollandia) határozatában megalapozatlannak ítélte, az Oudeland fellebbezést nyújtott be ez utóbbi határozat ellen a Gerechtshof te ’s-Gravenhage (hágai fellebbviteli bíróság, Hollandia) előtt.

21 E fellebbviteli bíróság megállapította, hogy a Wet OB 8. cikke (3) bekezdésének megfelelően, az értékesítés adóalapja e törvény 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja értelmében magában foglalja az Oudeland által az örökbérlet alapján birtokolt földterület önköltségi árát, és ezzel összefüggésben abból az értékből kell kiindulni, amellyel a földterület az Oudeland szempontjából a Wet OB 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja értelmében vett értékesítés időpontjában rendelkezett. Ezenkívül az említett bíróság szerint ezen érték nem azonos azzal az értékkel, amellyel az említett földterület az említett időpontban a tulajdonos szempontjából rendelkezett, hanem annak az érintett irodaépület felépítése előtt megfizetett éves örökbérleti díjra kell korlátozódnia.

22 A Gerechtshof te ’s-Gravenhage (hágai fellebbviteli bíróság, Hollandia) következtetésképpen megsemmisítette a Rechtbank te ’s-Gravenhage (hágai elsőfokú bíróság, Hollandia) határozatát, az adóhatóság Oudeland panaszát elutasító határozatát, valamint az e társaság részére intézett utólagos adómegállapítást.

23 A pénzügyi államtitkár felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhez (legfelsőbb bíróság, Hollandia) a fellebbezési eljárásban hozott határozat ellen.

24 Az alapeljárásban részt vevő felek közötti jogvita arra irányul, hogy hogyan kell meghatározni a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti értékesítés adóalapját. Míg az Oudeland úgy véli, hogy ebbe az adóalapba csak az értékesítés időpontjáig keletkezett összegek, vagyis az ezen időpontban esedékessé vált éves örökbérleti díjak összege, valamint az érintett irodaépület felépítésének költségei tartoznak, addig a pénzügyi államtitkár az örökbérleti jog értékének megállapítása szempontjából a teljes örökbérleti díj tőkésített értékéből indul ki.

25 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a 2012. november 8-i Gemeente Vlaardingen ítéletnek (C-299/11, EU:C:2012:698) megfelelően az adóalap szempontjából figyelmen kívül kell-e hagyni azokat az önköltségelemeket, amelyek után a héát megfizették, vagyis az örökbérleti jog értékét és az érintett irodaépület felépítésének költségeit, és ennek kell-e érvényesülnie akkor is, ha az adóalany a nemzeti jog rendelkezései alapján azonnal és teljes mértékben levonta az ily módon megfizetett héát.

26 Ha a jelen ítélet előző pontjában említett önköltségelemeket be kell vonni a Wet OB 8. cikke (3) bekezdésének – a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával összefüggésben értelmezett – b) pontjában meghatározott adóalapba, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy miként kell megállapítani ezt az adóalapot az örökbérleti jogot illetően, illetve különösen arra, hogy az adott jog alapján folyamatosan fizetendő örökbérleti díjak értéke hogyan számítható be a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés adóalapjába.

27 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden (legfelsőbb bíróság, Hollandia) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés esetén azon ingatlanok vagy egyéb anyagok önköltségi ára, amelyek után az adóalany a beszerzéskor héát fizetett – a jelen ügyben egy ingatlan hasznosítását szolgáló dologi jog alapítása útján –, nem tartozik az adóalapba? Más-e a helyzet akkor, ha az adóalany a nemzeti jogszabályok alapján – függetlenül attól, hogy azok e tekintetben összeegyeztethetők-e a hatodik irányelvvel – levonta a héát a beszerzéskor?

2) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját olyan esetben, mint amelyről a jelen ügyben szó van, amelyben a földterületet az építés alatt álló épülettel együtt az említett irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontja értelmében vett dologi jog alapításával összefüggésben szerezték meg, hogy az örökbérleti díj értéke, vagyis a dologi jog futamideje vagy fennmaradó ideje alatt fizetendő éves összegek értéke a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés adóalapjába tartozik?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

28 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a jogosult részére ingatlan hasznosítását szolgáló dologi jog értéke és az érintett földterületen felépített irodaépület felépítésének költségei beszámíthatók a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés adóalapjába, amennyiben az adóalany az ezen érték és ezen költségek utáni héát már megfizette, azonban azonnal és teljes mértékben le is vonta ezt az adót.

29 A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében a tagállamok az ellenszolgáltatás ellenében történő, a héa hatálya alá tartozó értékesítéssel azonos elbírálás alá vonhatják az adóalany által vállalkozása keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott termékek saját vállalkozása céljaira történő felhasználását, amennyiben e termék valamely másik adóalanytól történő beszerzése utáni héa nem lenne teljesen levonható.

30 Ez a lehetőség megengedi a tagállamoknak, hogy úgy alakítsák ki adószabályozásukat, hogy azok a vállalkozások, amelyek amiatt, hogy héamentes tevékenységet végeznek, és ezért nincs lehetőségük arra, hogy levonják azt a héát, amelyet a vállalkozási célú termékeik beszerzésekor megfizettek, ne szenvedjenek hátrányt azon versenytársaikkal szemben, akik ugyanezt a tevékenységet végzik olyan termékek révén, amelyeket héafizetés nélkül szereztek, miután maguk állították elő, vagy általánosabban a vállalkozásuk keretében szerezték őket (2012. november 8-i Gemeente Vlaardingen ítélet, C-299/11, EU:C:2012:698, 26. pont).

31 Bevezetésként emlékeztetni kell arra, miként azt a főtanácsnok indítványának 42. pontjában megjegyezte, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának alkalmazása három kumulatív feltételhez van kötve.

32 Először is az érintett terméknek az „[adóalany] által vállalkozása keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált […] termék[nek]” kell lennie. A Bíróság megállapította, hogy ahhoz, hogy az ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek minősítés lehetőségével oly módon lehessen élni, hogy a héa terén ténylegesen megszűnjön minden egyenlőtlenség azon adóalanyok között, amelyek termékeiket más adóalanytól, illetve vállalkozásuk keretében szerezték, a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja nemcsak a vállalkozás által saját maga előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált termékeket, hanem azokat a termékeket is magában foglalja, amelyeket harmadik személy állított elő, állított össze, termelt ki vagy munkált meg olyan anyagokból, amelyeket az említett vállalkozás bocsátott a rendelkezésére, mivel ennek a minősítésnek mindazon termékre ki kell terjednie, amelyet harmadik személy készített el vagy alakított át (lásd ebben az értelemben: 2012. november 8-i Gemeente Vlaardingen ítélet, C-299/11, EU:C:2012:698, 27. és 28. pont; 2014. szeptember 10-i Gemeente ’s-Hertogenbosch ítélet, C-92/13, EU:C:2014:2188, 28. pont).

33 Másodszor az adóalanynak a vállalkozása céljaira kell használnia ezt a terméket.

34 Harmadszor az említett termék valamely másik adóalanytól történő beszerzése utáni héát az első adóalany nem vonhatja le teljes mértékben.

35 Ennek megállapítását követően meg kell jegyezni, hogy a jelen esetben az Oudeland, miután egyfelől az örökbérleti szerződés megkötésével jogot szerzett az érintett földterületen és az e földterületen építés alatt álló irodaépületen, megfizette az e beszerzéssel kapcsolatos héát és azt a 2004 márciusi héabevallásában levonta, illetve másfelől felépíttette ezt az épületet, megfizette az ennek felépítésével kapcsolatos héát és levonta az említett adót, az említett épületet úgy adta bérbe, hogy csak részben mondott le az ingatlanok bérbeadását terhelő héa alóli mentességről.

36 Mivel az ily módon felépített ingatlan Oudeland általi bérbeadása az e vállalkozás keretében szerzett termékek vállalkozási célú felhasználásának minősült, illetve ezt az ingatlant részben nem adóköteles ügyletek céljára használták, ezt a bérbeadást ily módon a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítésnek minősítették és a héa hatálya alá vonták.

37 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjának megfelelően az adóalap, különösen az említett irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjában említett ügyleteket illetően, „a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár[ból]” áll.

38 A Bíróság e tekintetben pontosította, hogy az említett 11. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjából egyértelműen következik, hogy csak a termékek vagy hasonló termékek vételárának hiányában képezi az adóalapot az „önköltségi ár” (2015. április 23-i Property Development Company ítélet, C-16/14, EU:C:2015:265, 37. pont).

39 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy nem vitatott, hogy a jelen ügyben nem áll rendelkezésre az érintett irodaépülettel azonos termék vételára. Következésképpen az önköltségi árat kell alapul venni.

40 A kérdést előterjesztő bíróság azonban azt vizsgálja, hogy azokat az önköltségelemeket, amelyek után megfizették a héát, vagyis az örökbérlet értéke és az érintett irodaépület felépítésének költségeit, az adóalap szempontjából figyelmen kívül kell-e hagyni, miközben az adóalany az alkalmazandó nemzeti jog rendelkezései alapján azonnal és teljes mértékben levonta az örökbérleti jog alapítása és ezen ingatlan felépítése után ily módon megfizetett héát.

41 A Bíróság e tekintetben kimondta, hogy az ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek minősítés lehetőségével nem lehet abból a célból élni, hogy héát szedjenek be olyan termékek értéke után, amelyek után ez az adóalany a héát egy korábbi adózás során már megfizette (lásd ebben az értelemben: 2012. november 8-i Gemeente Vlaardingen ítélet, C-299/11, EU:C:2012:698, 32. pont).

42 Ugyanis az ilyen ismételt adóztatás összeegyeztethetetlen lenne mind a héa fent hivatkozott alapvető jellemzőivel, amely az érintett termékek és szolgáltatások hozzáadott-értékére vonatkozik, mivel az adott ügylet után fizetendő adót a korábbi ügylet után megfizetett adó levonását követően kell kiszámítani (lásd többek között: 1992. december 16-i Beaulande-ítélet, C-208/91, EU:C:1992:524, 14. pont; 1997. szeptember 17-i UCAL-ítélet, C-347/95, EU:C:1997:411, 34. pont; 2004. április 29-i GIL Insurance ítélet, C-308/01, EU:C:2004:252, 33. pont), mind az említett minősítési lehetőség céljával, amely kétségkívül arra irányul, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára, hogy héa alá vonják a termékek héamentes tevékenységekhez való felhasználását, de semmiképpen nem jelenti azt, hogy megengedné az említett tagállamok számára, hogy többszörösen héa alá vonják e termékek értékének ugyanazon részét (2012. november 8-i Gemeente Vlaardingen ítélet, C-299/11, EU:C:2012:698, 32. pont).

43 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 49. pontjában lényegében megjegyezte, amikor az önköltségelemekhez kapcsolódó héát utólag levonják, az ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek minősítésen alapuló adóztatás nem vezet ugyanazon érték ismételt adóztatására. Ezeket az elemeket ugyanis csak akkor nem kell figyelembe venni a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti adóalapban, ha az ezen elemekhez kapcsolódó héa az adóalanyt terheli, mivel az adóalany nem vonta le azokat.

44 A Bíróság e tekintetben megállapította, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában foglalt adóalap nem foglalhat magában olyan értéket, amely vonatkozásában az adóalany megfizette a héát, és azt később nem vonhatta le (lásd: 2015. április 23-i Property Development Company ítélet, C-16/14, EU:C:2015:265, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Ebből következik, amint a főtanácsnok az indítványának 50. pontjában megjegyezte, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott adóalap tartalmazhatja azokat az értékeket, amelyek vonatkozásában az adóalany már megfizette a héát, azonban azt le is vonta.

46 Következésképpen a fenti megfontolásokra figyelemmel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy a jogosult részére ingatlan hasznosítását szolgáló dologi jog értéke és az érintett földterületen felépített irodaépület felépítésének költségei beszámíthatók a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés adóalapjába, amennyiben az adóalany az ezen érték és ezen költségek utáni héát már megfizette, azonban azonnal és teljes mértékben le is vonta.

A második kérdésről

47 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan helyzetben, amelyben egy földterület és az e földterületen építés alatt álló épületet a jogosult részére ezen ingatlanok hasznosítását szolgáló dologi jog alapítása révén szereztek meg, úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját, hogy az e dologi jognak az ezen irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti értékesítés adóalapjába számítandó értéke az ezt a dologi jogot keletkeztető örökbérleti szerződés teljes futamideje alatt ellenértékként fizetendő éves összegek értékének vagy az ezen örökbérlet fennmaradó ideje alatt fizetendő összegek értékének felel meg.

48 Először is emlékeztetni kell, amint azt a jelen ítélet 38. és 39. pontja pontosítja, hogy csak a termékek vagy hasonló termékek vételárának hiányában képezi az adóalapot az „önköltségi ár”, és hogy jelen esetben nem áll rendelkezésre az érintett irodaépülettel azonos termék vételára.

49 Következtetésképpen a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti értékesítés adóalapja az alapügyben az önköltségi árból áll.

50 Másodszor magából a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjából kitűnik, hogy az önköltségi árat, valamint a termékek vagy hasonló termékek vételárát az ezen irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti értékesítés időpontjában kell meghatározni.

51 Harmadszor emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontjában biztosított lehetőség végrehajtásáról szóló nemzeti rendelkezés értelmében az örökbérleti jog alapítása a jelen esetben termékértékesítésnek minősült. A jelen ügybelihez hasonló, 20 év futamidejű örökbérleti jog alapítását illetően, az alkalmazandó nemzeti jog rendelkezéseinek megfelelően ezen értékesítés ellenértékét egy meghatározott éves összeg alapján kell meghatározni, amelyet meg kell szorozni a fizetési kötelezettség éveinek számával, majd az ily módon kapott összeget a nemzeti szabályozás előírásainak megfelelően az e jog alapítása időpontjában korrigálni vagy tőkésíteni kell. A jelen esetben az örökbérleti jog alapítása az ily módon meghatározott teljes ellenérték összege után teljesítendő, egyszeri héafizetéssel járt.

52 Fontos hangsúlyozni, hogy ezen ellenérték meghatározásának módja nem képezi tárgyát a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdéseknek, mivel az említett ellenszolgáltatás értéke nem vitatott az alapeljárás keretében.

53 Mivel az első kérdésre adott válaszból következik, hogy az örökbérleti jog értéke utáni héafizetés nem képezi akadályát annak, hogy ezt az értéket figyelembe vegyék a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti értékesítés adóalapjában, amennyiben ezt az adót azonnal és teljes mértékben levonták, és mivel nem vitatott, hogy az említett érték az önköltségelemek részét képezi, meg kell határozni, hogy az örökbérleti jog teljes értékét, amint azt a holland kormány javasolja, vagy annak csak egy részét kell-e figyelembe venni.

54 E tekintetben fontos megjegyezni, hogy az örökbérlet időben korlátozott, és amint az a jelen ítélet 51. pontjában kifejtésre került, az örökbérleti jog alapításának ellenértékét az örökbérleti szerződés meghatározott időtartama alapján kell meghatározni.

55 Ha a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés nem az örökbérleti jog alapításával egyidőben valósul meg, hanem utólag, ennek a jognak az adóalapba tartozó értéke e jog értékesítés időpontjában fennálló maradványértékének felel meg (lásd analógia útján: 2001. május 17-i Fischer és Brandenstein ítélet, C-322/99 és C-323/99, EU:C:2001:280, 80. pont; 2013. május 8-i Marinov-ítélet, C-142/12, EU:C:2013:292, 32. pont).

56 Az örökbérleti jog ezen maradványértékét az örökbérleti szerződés fennmaradó futamideje alapján kell meghatározni, és ez az érték magában foglalja az ennek alapján még fizetendő éves összegeknek az örökbérleti jog értékének megállapítására használt ugyanazon módszer alapján korrigált vagy tőkésített értékét.

57 Ezt az értelmezést megerősíti a minősítési lehetőség célja, amelyet a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja biztosít a tagállamok számára, és amelyet a jelen ítélet 30. pontja felidéz.

58 Ha ugyanis abban az időpontban, amikor a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti értékesítésre sor kerül, egy versenytársnak az Oudeland által megkötött örökbérleti szerződés hátralévő részének idejére az érintett irodaépület Oudeland által gyakorolt tevékenységnek megfelelő felhasználása végett ugyanazon termékre vonatkozó örökbérleti szerződést kellene kötnie, az örökbérleti jog önköltségi ára – a versenytárs szempontjából – e jog szerződéskötés időpontjában fennálló értékének, így annak maradványértékének felelne meg.

59 Annak elismerése – egyetértve a holland kormánnyal –, hogy az örökbérlet alapítása időpontjában fennálló ellenértéknek megfelelő teljes örökbérleti értéket figyelembe kell venni, azt jelentené, hogy figyelmen kívül marad az a tény, amelyre a főtanácsnok indítványának 70. pontjában rámutatott, hogy az örökbérlet értéke az idő múlásával fokozatosan csökken, és annak a szabálynak a figyelmen kívül hagyásával járna, amely alapján az önköltségi árat abban az időpontban kell meghatározni, amikor a hatodik irányelv 5. cikke 7) bekezdésének a) pontja szerinti értékesítésre sor kerül.

60 Hasonlóképpen a már esedékessé vált éves díjak az örökbérleti jog alapján az Oudeland által megfizetett összegeket jelentik, de ezek az összegek nem teszik ki ennek a jognak az értékét a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti értékesítés időpontjában.

61 A fenti megfontolásokra figyelemmel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan helyzetben, amelyben egy földterületet és az e földterületen építés alatt álló épületet a jogosult részére ezen ingatlanok hasznosítását szolgáló dologi jog alapítása révén szerezték meg, a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e dologi jognak a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés adóalapjába számítandó értéke megfelel az ezt a dologi jogot keletkeztető örökbérleti szerződés fennmaradó ideje alatt ellenértékként fizetendő éves összegek ugyanazon módszer szerint korrigált vagy tőkésített értékének, amely módszert az örökbérleti jog alapítási értékének meghatározásához alkalmaztak.

A költségekről

62 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel 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 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy a jogosult részére ingatlan hasznosítását szolgáló dologi jog értéke és az érintett földterületen felépített irodaépület felépítésének költségei beszámíthatók az ezen módosított hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés adóalapjába, amennyiben az adóalany az ezen érték és ezen költségek utáni hozzáadottérték-adót már megfizette, azonban azonnal és teljes mértékben le is vonta.**

2) **Az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan helyzetben, amelyben egy földterület és az e földterületen építés alatt álló épületet a jogosult részére ezen ingatlanok hasznosítását szolgáló dologi jog alapítása révén szerezték meg, a 95/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e dologi jognak az említett irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés adóalapjába számítandó értéke megfelel az ezt a dologi jogot keletkeztető örökbérleti szerződés fennmaradó ideje alatt ellenértékként fizetendő éves összegek ugyanazon módszer szerint korrigált vagy tőkésített értékének, amely módszert az örökbérleti jog alapítási értékének meghatározásához alkalmaztak.**

Aláírások