JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2020. szeptember 3.[1]

C-604/19. sz. ügy

Gmina Wrocław
kontra
Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej

(a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu [vajdasági közigazgatási bíróság, Wrocław, Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – A 14. cikk (2) bekezdésének a) pontja – A termék »értékesítésének« fogalma – Tartós földhasználat tulajdonná való átalakítása a jogszabály erejénél fogva – A birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel – A termékértékesítés vélelme – A helyi önkormányzat mint adóalany, amikor jogszabály által elrendelt átalakításért díjat szed be”

I. Bevezetés

1. A Bíróságnak ebben az eljárásban a jogszabály erejénél fogva, átalakítási díj megfizetése ellenében történő tulajdonszerzésnek a héa szempontjából való kezelését kell megvizsgálnia. Ebben az ügyben az ingatlanokat különös dologi jog (tartós földhasználat) terhelte. Ez azzal a következménnyel járt, hogy a földterületet tulajdonosként használó „tényleges tulajdonos” és a „hivatalos tulajdonos”, akinek az ingatlan a tulajdonában állt, a polgári jog szerint különböző személyek voltak. A tartós földhasználati jog jogosultja által az ingatlan tulajdonosának fizetett díjak a lengyel héa hatálya alá tartoztak.

2. Egy anyagi jogi reform keretében az ingatlanok korábbi tulajdonosai a törvény erejénél fogva elveszítették az ingatlanok tulajdonjogát a tartós földhasználati jog jogosultjai javára. Ez utóbbiak 20 évig továbbra is kötelesek a tartós földhasználat éves díjrészleteit megfizetni, vagy ezt egyösszegű befizetéssel kiegyenlíteni. A korábbi tulajdonosok által így beszedett díjak szintén héakötelesek–e, mint eddig?

3. Ebben az ügyben egy helyi önkormányzat ingatlanjai érintettek. Tehát azt is tisztázni kell, hogy ebben az ügyben a helyi önkormányzat adóalanyként vagy közhatalmi tevékenység keretében járt-e el, amely esetben nem merül fel héa felszámítása.

1 Eredeti nyelv: német.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. A közös hozzáadottértékadó–rendszerről szóló, 2006. november 28–i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 2., 9., 13., 14., 24. és 25. cikke határozza meg az uniós jogi hátteret. [2]

5. A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint a héa alá tartozik az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés (az a) pont) és az ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás (a c) pont).

6. A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy „adóalany" az a személy, aki önállóan gazdasági tevékenységet folytat, tekintet nélkül annak helyére, céljára és eredményére.

7. A héairányelv 13. cikkének (1) bekezdése kivételt állapít meg a közjog által szabályozott szervek egyes tevékenységeinek adóalanyisága alól:

„(1) Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] és egyéb közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, ha e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben adókat, díjakat, illetékeket, járulékokat vagy egyéb közterheket szednek be.

Amennyiben azonban e szervek nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezné, az ilyen tevékenységek vagy ügyletek folytatása tekintetében adóalanynak minősülnek.

A közjog által szabályozott szervek minden esetben adóalanynak minősülnek az I. mellékletben meghatározott tevékenységeket illetően, amennyiben e tevékenységek mértéke nem elhanyagolható."

8. A héairányelv 14. cikkének (1) és (2) bekezdése határozza meg, mikor van szó értékesítésről:

„(1) »Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

(2) Az (1) bekezdésben említetten kívül termékértékesítésnek minősülnek a következők:

a) termékre vonatkozó tulajdon átruházása hatóság által vagy nevében vagy törvény értelmében történő kisajátítás útján, ellenérték fejében;

b) a termék határozott időre szóló bérletéről vagy részletvételéről rendelkező szerződés alapján történő átengedése, azzal a kikötéssel, hogy a tulajdonjogot legkésőbb az utoljára esedékes díjrészlet kiegyenlítésével szerzik meg;

c) termék vásárlásra vagy eladásra szóló bizományi szerződés alapján történő átadása."

9. A héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése a következőképpen határozza meg a szolgáltatásnyújtásokat:

„(1) »Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek."

2 HL 2006. L 347., 1. o.

10. A héairányelv 25. cikkének c) pontja a következőképpen rendelkezik:

„Szolgáltatásnyújtásnak minősül többek között:

[…]

c) hatóság által vagy nevében, vagy törvény által előírt szolgáltatás végrehajtása.”

B. A lengyel jog

11. Az uniós jog e követelményeit a lengyel jogban a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény (a továbbiakban: héatörvény) állapította meg.[3] A héatörvény 7. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

„[…] termékértékesítés a termék átruházása, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel, ideértve

1) a termékre vonatkozó tulajdon átruházását hatóság vagy hatóság nevében eljáró jogalany által vagy törvény értelmében történő kisajátítás útján, ellenérték fejében; […]

6) földterületek tartós földhasználatba adása”.

12. A tartós földhasználati jogot az ingatlangazdálkodásról szóló törvény szabályozza.[4] Az ingatlangazdálkodásról szóló törvény 12a. cikkének (1) bekezdése értelmében a tartós földhasználók által fizetendő összegeket a magánjog szabályozza.

13. Az ingatlangazdálkodásról szóló törvény 32. cikkének (1) bekezdése értelmében a tartós földhasználatba adott földterület kizárólag tartós földhasználati jog jogosultja részére értékesíthető.

14. Az ingatlangazdálkodásról szóló törvény 32. cikkének (2) bekezdése egyértelművé teszi, hogy az ingatlan-adásvételi szerződés megkötésének időpontjával a korábbi tartós földhasználati jog a jogszabály erejénél fogva megszűnik.

15. Az ingatlankezeléséről szóló törvény 69. cikke értelmében a tartós földhasználó részére értékesített földterület árába be kell számítani az e földterületen fennálló tartós földhasználat adásvétel időpontjában meghatározott értékével megegyező összeget.

16. A lakóépülettel beépített ingatlanokon fennálló tartós földhasználati jog ezen ingatlanokon fennálló tulajdonjoggá történő átalakításáról szóló törvény (a továbbiakban: átalakítási törvény)[5] 1. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy 2019. január 1-jével a lakóépülettel beépített ingatlanokon fennálló tartós földhasználat jog ezen ingatlanokon fennálló tulajdonjoggá alakul át.

17. Az átalakítási törvény 7. cikke határozza meg a fizetendő díjat. A (2) bekezdés szerint díj összege megegyezik a tartós földhasználat alapján fizetendő éves díj összegével. A (6) bekezdés szerint az éves díjat az átalakítás időpontjától számított 20 éven keresztül kell fizetni. A (7) bekezdés alapján kérelemre lehetőség van az egyösszegű fizetésre azonos összegben. Az átalakítási törvény 12. cikkének (2) bekezdése alkalmazandóvá nyilvánítja az ingatlangazdálkodásról szóló törvény 12a. cikkét.

3 A 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usług.

4 Az 1997. augusztus 21–i ustawa o gospodarce nieruchomościami.

5 Az 2018. július 20-i ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów.

III. A jogvita alapjául szolgáló tényállás

18. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapjául szolgáló jogvita a wrocławi (Lengyelország) önkormányzatnak (az alapeljárás felperese, a továbbiakban: felperes) a Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej (a nemzeti adóhatóság igazgatója, a továbbiakban: adóhatóság) felé intézett egyedi értelmezés iránti kérelmén alapul.

19. A felperes közjog által szabályozott szerv, ugyanakkor héaalanyként is be van jegyezve. Harmadik személyek tartós földhasználatával terhelt ingatlanok tulajdonosa volt.

20. A tartós földhasználat egy időben korlátozott használati dologi jog, amely a jogosultat a tulajdonosi jogálláshoz hasonló helyzetbe hozza. A jogosult a tartós földhasználat időtartama alatt éves díjat fizet a tulajdonosnak. Valamennyi fél egyetért abban, hogy az ilyen tartós földhasználat alapítása a héatörvény 5. cikke (1) bekezdésének 1. pontja alapján, figyelemmel 7. cikke (1) bekezdésének 6. pontjára, termékértékesítésnek minősül. Úgy tűnik továbbá, hogy azon tényt illetően is konszenzus áll fenn, hogy az önkormányzat adóalanyként szedte be az jogosult által teljesített befizetéseket.

21. Az átalakítási törvény alapján az ingatlanok tulajdonjoga 2019. január 1-jétől az adott jogosultra szállt át. A korábbi tulajdonosok ennek fejében 20 éves időszakra éves díjat kapnak. Az éves díjrészlet összege pontosan megegyezik az eddig a tartós földhasználatért évente fizetendő összeggel. Kérelemre az átalakítási díjat egyösszegű befizetéssel is ki lehet egyenlíteni.

22. A felperes aziránt érdeklődött az adóhatóságtól, hogy e díjak szintén héakötelesek-e. 2019. január 15-i határozatával az adóhatóság erre igenlő választ adott. A jog átalakításában az eredetileg a tartós földhasználat alapításával megalapozott termékértékesítés folytatását látja. Ezt követően a tulajdonjog átszállásának folyamata osztja a tartós földhasználat jogi sorsát.

23. A felperes e határozattal szemben keresetet indított a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt. Álláspontja szerint az átalakítási díj nem tartozik a héa hatálya alá. Az jogosult már a tartós földhasználattal a tulajdonosihoz hasonló jogállást, és ezáltal az ingatlan feletti rendelkezési jogot szerzett. Márpedig, ha a tartós földhasználat tulajdonná erősödik, ugyanazon ingatlan nem képezheti ismételt termékértékesítés tárgyát. Egyébiránt ebben az ügyben nem adóalanyi közhatalmi tevékenység keretében járt el.

IV. Előzetes döntéshozatal

24. 2019. június 19-i határozatával a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławi vajdasági közigazgatási bíróság) a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1. A jelen ügyben szereplő körülmények között a tartós földhasználati jog jogszabály erejénél fogva ingatlanon fennálló tulajdonjoggá történő átalakítása a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti hozzáadottértékadó-köteles (továbbiakban: héaköteles) termékértékesítésnek minősül-e?

2. Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén a tartós földhasználati jog jogszabály erejénél fogva ingatlanon fennálló tulajdonjoggá történő átalakítása a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett 14. cikkének (1) bekezdése szerinti héaköteles termékértékesítésnek minősül-e?

3. A jelen ügyben szereplő körülmények között a tartós földhasználati jog jogszabály erejénél fogva ingatlanon fennálló tulajdonjoggá történő átalakítása címén díjat beszedő önkormányzat a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett 9. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalanyként, vagy a 2006/112 irányelv 13. cikke szerinti hatóságként jár-e el?"

25. A Bíróság előtti eljárás során a felperes, a Lengyel Köztársaság és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő.

V. Jogi értékelés

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

26. Az első és a második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a tartós földhasználati jog jogszabály erejénél fogva tulajdonjoggá történő átalakítása a héa hatálya alá tartozik-e, ha az új tulajdonos ellenszolgáltatásként törvényben meghatározott díjat fizet. Mivel ezek a helyzetek elsősorban közjog által szabályozott szervek tulajdonában álló ingatlanokra vonatkoznak, a kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdésére arra vár választ, hogy az önkormányzat adóalanyként járt–e el.

27. Az első két kérdést együttesen kell megválaszolni. Mindazonáltal, amennyiben azok kifejezetten arra vonatkoznak, hogy a tartós földhasználati jog átalakítása a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja vagy 14. cikkének (1) bekezdése értelmében termékértékesítésnek minősül–e, az alábbiakra kell emlékeztetni.

28. Téves a kérdést előterjesztő bíróságnak az első két kérdés mögött meghúzódó azon feltevése, amely szerint a héakötelezettség ebben az ügyben a termékértékesítés fennállásától függ. Nemcsak a héairányelvnek a 14. cikkére figyelemmel értelmezett 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában említett termékértékesítések minősülnek adóköteles ügyleteknek, hanem a héairányelvnek a 24. cikkére figyelemmel értelmezett 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti szolgáltatásnyújtások is. A héairányelv mindent szolgáltatásnyújtásnak minősít, ami nem minősül termékértékesítésnek (a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése).

29. Az a megkülönböztetés, amely szerint az adóköteles tevékenység termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye, a szolgáltatásnyújtás időpontja és az adómérték tekintetében bír jelentőséggel. Mindazonáltal nem befolyásolja azt a kérdést, hogy a héa főszabály szerint felszámítható–e. Ennélfogva ahhoz, hogy e bíróság számára hasznos választ lehessen adni, e kérdéseket némileg pontosítani kell.

30. Pontosabban a kérdést előterjesztő bíróság valójában azt kívánja megtudni, hogy a tulajdonjog jogszabály erejénél fogva, átalakítási díj ellenében történő átszállása adóköteles ügyletnek (ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás) minősül-e (lásd: B. szakasz), és hogy e tekintetben a felperes adóalanyként járt-e el (lásd: C. szakasz). Amennyiben igen, akkor a tartós földhasználati jognak átalakítási díj ellenében történő, tulajdonjoggá való átalakítása – adómentesség hiányában – a héa hatálya alá tartozik.

B. Az első és a második kérdésről: a tartós földhasználati jognak tulajdonjoggá történő átalakítása mint adóköteles ügylet (ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás)

31. Ami az első és a második kérdést illeti, álláspontom szerint két elképzelhető megoldás jön számba. Vagy két elkülönülő cselekményről van szó: tartós földhasználati jog alapítása az ingatlanon, és ugyanezen ingatlan tulajdonjogának jogszabály ereje alapján való megszerzése. Ha ez utóbbi nem termékértékesítés, a tulajdonjoggá történő átalakítás szolgáltatásnyújtásnak minősül (lásd: 1. pont). Vagy pedig az átalakítás gazdasági szempontból a tartós földhasználat folytatásának minősül a termékértékesítés tárgyának az átalakítási törvény által történő utólagos kiterjesztésével (lásd: 2. pont).

32. Bármelyik is legyen a Bíróság által követett megközelítés (elkülönülő vagy gazdasági szempontból történő figyelembevétel), mindkét esetben adóköteles ügyletről van szó. A kérdést előterjesztő bíróság által felvetett, a héairányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozó kérdés tehát lényegében nem merül fel (lásd: 3. pont).

1. A tulajdonjog átszállásának elkülönülő figyelembevétele

33. Alaki szempontból a tulajdonos először az ingatlan feletti rendelkezési jogot ruházza a tartós földhasználati jog jogosultjára, ami a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek tekintendő. A második lépésben a tartós földhasználati jog a törvény erejénél fogva minősül át tulajdonjoggá. Ha az átalakítás nem minősül termékértékesítésnek, mivel a rendelkezési jog már átszállt a tartós földhasználati jog jogosultjára, akkor a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése szerinti adóköteles szolgáltatásnyújtásról van szó.

34. A héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében szolgáltatásnyújtásként adókötelesek ugyanis azok az ügyletek, amelyek nem minősülnek termékértékesítésnek. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint csak akkor valósul meg ellenérték fejében teljesített, adóköteles szolgáltatás, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatás igénybevevője között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatás igénybevevője számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét.[6] Ez az eset áll fenn akkor, ha közvetlen összefüggés áll fenn a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között.[7]

35. E tekintetben nem vezet minden kifizetés szükségszerűen adóköteles kölcsönös teljesítéshez. Fogyasztási adó keretében csak abban az esetben adóztatható meg a szolgáltatás igénybevevője, ha egyúttal fogyasztási előnyhöz jut.[8] Ebből következik, hogy akkor nem áll fenn a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében vett szolgáltatásnyújtás, ha a kedvezményezett nem egyedileg meghatározható szolgáltatás ellenében, hanem más okból (például a késedelem okozta kár megtérítése[9] vagy az elmaradt haszon megtérítése[10] érdekében) részesül kifizetésben.[11]

6 Utoljára: 2020. június 11-i Vodafone Portugal ítélet (C-43/19, EU:C:2020:465, 31. pont); 2020. március 11-i San Domenico Vetraria ítélet (C-94/19, EU:C:2020:193, 21. pont), valamint alapvetően az 1994. március 3-i Tolsma ítélet (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. pont).

7 2018. november 22-i MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet (C-295/17, EU:C:2018:942, 39. pont), 2015. december 23-i Air France-KLM és Hop!-Brit Air ítéletek (C-250/14 és C-289/14, EU:C:2015:841, 22. pont); és a 2007. július 18-i Société thermale d'Eugénie-les-Bains ítélet (C-277/05, EU:C:2007:440, 19. pont).

8 Lásd a MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ügyre vonatkozó indítványomat is (C-295/17, EU:C:2018:413, 35. és 36. pont), hivatkozva az 1997. december 18-i Landboden-Agrardienste ítéletre (C-384/95, EU:C:1997:627, 13. pont) és az 1996. február 29-i Mohr ítéletre (C-215/94, EU:C:1996:72, 20. pont).

9 1982. július 1-i BAZ Bausystem ítélet (222/81, EU:C:1982:256, 8. pont a késedelmi kamatokkal kapcsolatban).

10 2007. július 18-i Société thermale d'Eugénie-les-Bains ítélet (C-277/05, EU:C:2007:440, 35. pont a szerződéstől való elállás esetén elmaradt haszon kiegyenlítése vonatkozásában).

11 1996. február 29-i Mohr ítélet (C-215/94, EU:C:1996:72, 21. pont); lásd a MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ügyre vonatkozó indítványomat is (C-295/17, EU:C:2008:413, 35. és 36. pont).

36. Ebben az ügyben teljes mértékben megállapítható, hogy a korábbi jogosult tekintetében fogyasztási előny áll fenn. A jelen esetben nem mondható, hogy ez hiányozna azért, mert a jogosult a rendelkezési jog jogosultjaként gazdasági szempontból már az átalakítás előtt is tulajdonosként használta az ingatlant. Tulajdonosként ugyanis most már nemcsak szedheti az ingatlan hasznait, hanem át is ruházhatja azt harmadik személyre. A tartós földhasználati jognak tulajdonjoggá való átalakítása tehát fogyasztási előnynek minősül. Ebből következik, hogy az elkülönülő figyelembevétel esetén a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében vett szolgáltatásnyújtásról van szó.

2. Gazdasági megközelítés: a tulajdonjog átszállása mint az eredeti termékértékesítés egyszerű folytatása

37. Ebben az ügyben Lengyelországgal egyezően a gazdasági megközelítést tartom meggyőzőbbnek. A felperes állításával ellentétben az tartós földhasználatnak tulajdonjoggá történő átalakítása nem releváns a héa szempontjából, hanem azt a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítés folytatásaként kell értékelni.

38. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a termékértékesítés magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzék, mintha annak tulajdonosa lenne.[12] Ha a termékértékesítés címzettje nem rendelkezhet „tulajdonosként" a termékkel, ez nem zárja ki a termékértékesítést, ha a termékkel legalább úgy járhat el, „mintha tulajdonos lenne".[13] Mindenesetre ez tűnik ki a héairányelv egyes nyelvi változataiból.[14]

39. Ezt a Bíróság ítélkezési gyakorlata is alátámasztja. Az uniós jog egységes alkalmazásának elve és az egyenlőség elve megköveteli az uniós jogi fogalmak önálló és egységes értelmezését.[15] Ezt veszélyeztetné, ha a termékértékesítés fennállása a nemzeti polgári jog által meghatározott polgári jogi tulajdonszerzésétől függene. Ezért az, hogy átszáll-e a tulajdonjog, nem lehet meghatározó a termékértékesítés fogalma szempontjából.[16] A héairányelv 14. cikke értelmében vett rendelkezési jog tehát nem esik a tulajdon keletkezésével azonos megítélés alá. A polgári jogi tulajdonátruházás hiánya a Bíróság szerint tehát nem akadályozza meg a termékértékesítés megvalósulását.[17]

40. A gazdasági rendelkezési jogot a jelenlegi tulajdonosok már a tartós földhasználati jog átruházásával megszerezték. Az jogosult az ingatlant tulajdonosként használhatja. A tartós földhasználat átruházását tehát valamennyi fél helytállóan minősíti a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése alapján a héairányelv hatálya alá tartozó termékértékesítésnek, így az éves díj a héa hatálya alá tartozik. Erre kifejezetten utal a kérdést előterjesztő bíróság.

12 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440, 29. pont); 2013. július 18-i Evita-K ítélet (C-78/12, EU:C:2013:486, 33. pont); 2010. június 3-i De Fruytier ítélet (C-237/09, EU:C:2010:316, 24. pont); 2005. július 14-i British American Tobacco és Newman Shipping ítélet (C-435/03, EU:C:2005:464, 35. pont); 1990. február 8-i Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet (C-320/88, EU:C:1990:61, 7. pont).

13 A Herst ügyre vonatkozó indítványom (C-401/18, EU:C:2019:834, 34. pont).

14 Így a német változatban („wie ein Eigentümer") a francia változatban („comme un propriétaire"); ez azonban esetleg eltérő lehet az angol („as owner") és az észt („Kaubatarne on materiaalse Vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek") esetében. Lásd e tekintetben a Herst ügyre vonatkozó indítványomat is (C-401/18, EU:C:2019:834, 34. pont, a 16. lábjegyzetben).

15 2018. június 21-i Oberle ítélet (C2020/17, EU:C:2018:485, 33. pont); 2019. július 29-i B ítélet (A használt járművek viszonteladójának árbevétele) (C-388/18, EU:C:2019:642, 30. pont).

16 2018. június 13-i Gmina Wrocław ítélet (C-665/16, EU:C:2018:431, 39. pont); 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440, 29. pont); 2012. február 16-i Eon Aset Menidjmunt ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 39. pont); 2003. február 6-i Auto Lease Holland ítélet (C-185/01, EU:C:2003:73, 32. pont); és az 1990 február 8-i Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet (C-320/88, EU:C:1990:61, 7. és 8. pont).

17 1990. február 8-i Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet (C-320/88, EU:C:1990:61, 9. pont).

41. Téves mindazonáltal a felperes azon következtetése, amely szerint az átalakítási ügylet nem bír jelentőséggel a héa szempontjából. Mindeddig a jogosultnak a tulajdonos részére történő éves díjfizetés az ingatlan feletti rendelkezési jog megszerzésének ellenszolgáltatása volt. Így tehát a héatörvény 5. cikke (1) bekezdésének és 7. cikke (7) bekezdése 6. pontjának megfelelően a termékértékesítés ellenértékeként héakötelesek volt. Az a tény, hogy az eddigi jogosult a tulajdonosi jogállást is megkapja, és a tartós földhasználati díjrészletek helyett ettől kezdve átalakítási díjat fizet, nem módosítja a díjfizetések adójogi sorsát.

42. A díjfizetések ugyanis továbbra is az ingatlan értékesítésére vonatkoznak. A korábbi jogosult továbbra is díjat fizet az ingatlan feletti rendelkezési jog megszerzésének ellenértékeként. Az átalakítási művelet csak a termékértékesítés tárgyának módosítását foglalja magában. A díjat eredetileg a kizárólagos tartós földhasználatért fizették, mostantól pedig a tulajdonná erősödött tartós földhasználatért.

43. Ezt mutatja az átalakítási díj formája is, amint azt Lengyelország helyesen hangsúlyozza. A korábbi jogosult továbbra is fizeti a tartós földhasználatért fizetendő díjrészleteket – pusztán módosított feltételek mellett. A tulajdonjoggá történő átalakítás keretében fizetett díj összege pontosan megegyezik azzal az összeggel, amelyet a tartós földhasználatért kellene évente fizetni.

44. Márpedig, ha az átalakítási törvény 7. cikke (7) bekezdésének megfelelően kérelemre engedélyezik az egyösszegű fizetés lehetőségét, vagy ha az átalakítási törvény 7. cikke (6) bekezdésének megfelelően a felső korlátot 20 évi díjrészletben határozzák meg, akkor itt csak a fizetési módok szabályozásáról van szó. A fizetés jogalapja ezáltal nem módosul. Az átalakítási törvény célja valószínűleg csak az, hogy megszüntesse az alaki és az anyagi tulajdon korábbi szétválását. Mind a fizetési kötelezettség, mind pedig a díj összege a földhasználati jog eredeti átruházásából ered, és ezért azt gazdasági szempontból e termékértékesítés ellenértékének kell tekinteni.

3. A héairányelv 14. cikkének (2) bekezdése szerinti termékértékesítés?

45. Ennélfogva, bármi is legyen a Bíróság által elfogadott megközelítés, végeredményben nem releváns a héairányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjának azon értelmezése szempontjából, amely szerint valamely termék tulajdonjogának kártalanítás fizetése ellenében, a törvény erejénél fogva való átruházását termékértékesítésnek kell tekinteni. Minden esetben adóköteles műveletről van szó.

46. A kérdést előterjesztő bíróság ennek ellenére meg kíván bizonyosodni a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése és 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja közötti kapcsolatról. A nemzeti bíróságokkal fennálló együttműködés keretében a Bíróság lehetőség szerint megválaszolja a kérdéseiket. Mindazonáltal úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés téves előfeltevésen alapul. Úgy tűnik, hogy abból indul ki, hogy a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja akkor is vélelmezi a termékértékesítést, ha rendelkezési jog átruházásának a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett mozzanata hiányzik.

47. A Bíróság egyszer már megállapította ugyan [18] – igaz, egy olyan esetben, amikor a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítés valósult meg [19] –, hogy a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja *lex specialisnak* minősül a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdéséhez képest. Ez olyan esetben is vélelmezné a termékértékesítést, amikor a rendelkezési jog megszerzésére nem kerül sor. [20] Pontosabb vizsgálat esetén azonban ennek a következtetésnek ellentmond a jogszabály szövege és rendszere (e tekintetben a 48. és 49. pont), a történeti (e tekintetben az 50. és 51. pont), valamint teleologikus értelmezése (e tekintetben az 52. és azt követő pontok).

48. A héairányelv 14. cikkének szövegéből és rendszeréből az következik, hogy a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja mindig a termékértékesítés fennállásából indul ki. Így a „tulajdon átruházásáról" szól. A tulajdon átruházása éppen a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett termékértékesítés klasszikus esete. [21]

49. A héairányelv 25. cikke c) pontjának párhuzamos rendelkezésével szintén ellentétes a *lex specialis* kapcsolat. Egyértelműsíti ugyanis („többek között"), hogy a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében vett alaptényállás szerinti szolgáltatásnyújtások közé tartoznak azok is, amelyeket kötelező jelleggel nyújtanak. A héairányelv 25. cikke ily módon csak példálózó felsorolás. Ez a rendelkezés semmiképp sem vélelmez valamit. Ez az értelmezés átültethető a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése és 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja közötti kapcsolatra is. [22]

50. Ez a jogalkotó szándékának is megfelel. A héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja a hatodik héairányelv 5. cikkének (4) bekezdéséből ered. [23] Ez utóbbi jogszabály ugyanakkor a hatodik tanácsi irányelvjavaslat 5. cikke (2) bekezdésének f) pontján alapul. [24] Ez utóbbi szövege a következő volt: „Az (1) bekezdés értelmében értékesítésnek minősülnek továbbá a következők: […] f) a dologra vonatkozó tulajdon átruházása ellenérték fizetése fejében, hatóság által vagy nevében történt rendelkezés alapján, ha a vagyontárgy hatósági úton kívüli értékesítése adóköteles lenne."

51. Ebből következik, hogy a szabályozás biztosítani akarta a rendes, nem a hatóságok által elrendelt értékesítés és a hatóságok által elrendelt tulajdonátruházás héa szempontjából való kezelésének párhuzamosságát.

52. Még teleológiai szempontból sem meggyőző az az álláspont, amely szerint a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja magában foglalja a termékértékesítés vélelmezését a rendelkezési jog átruházásának hiánya [25] esetén.

18 2018. június 13-i Gmina Wrocław ítélet (C-665/16, EU:C:2018:431, 36. pont), amelyben a Bíróság Bobek főtanácsnok e Gmina Wrocław ügyre vonatkozó indítványát (C-665/16, EU:C:2018:112, 47. pont) fogadta el.

19 Ebben a jogvitában az átruházott ingatlant továbbra is a tulajdonjogot elveszítő önkormányzat kezelte. Márpedig más vagyontárgyának kezelése nem lehet egyenértékű a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett rendelkezési joggal. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett pontatlan kérdések miatt ezt azonban a Bíróság nem tárgyalta.

20 2018. június 13-i Gmina Wrocław ítélet (C-665/16, EU:C:2018:431, 36. és azt követő pontok).

21 Vö. csak az 2018. december 19-i AREX CZ ítélettel (C-414/17, EU:C:2018:1027, 78. pont).

22 Vö.: 2017. május 4-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C-274/15, EU:C:2017:333, 88. pont), amelyben maga a Bíróság állapítja meg a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja és a szolgáltatásnyújtásra alkalmazandó párhuzamos rendelkezés (a héairányelv 28. cikke) közötti kapcsolatot.

23 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról 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.).

24 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat (COM(73) 950 végleges).

25 Így Bobek főtanácsnok Gmina Wrocław ügyre vonatkozó indítványa (C-665/16, EU:C:2018:112, 52. pont).

53. Ez alátámasztja a héairányelv 14. cikkének (2) bekezdésében előírt két másik tényállás olvasatát. Ugyanis a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) vagy c) pontja sem egyszerűen a termékértékesítés vélelmezését szolgálja. A héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontja annak pontosítására szorítkozik, hogy például a pénzügyi lízing esetén teljes egészében fennáll a termékértékesítés,[26] függetlenül a gazdasági rendelkezési jog és végső soron a tulajdonjog átszállásának sorrendjétől.

54. Különleges cél jelenik meg a héairányelvnek a bizományi szerződéseket érintő 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja tekintetében is. Még ha a bizományos ügynöki teljesítése a megbízó javára alapjában véve a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése szerinti szolgáltatásnyújtásnak minősülne is, a 14. cikk (2) bekezdésének c) pontja ezt a teljesítést az eladásra szóló bizomány esetén termékértékesítéssé minősíti át. A jogszabály ezzel két egymást követő, azonos jellegű termékértékesítést vélelmez,[27] hogy biztosítsa a bizományos és a megbízó, illetve a bizományos és a vevő közötti ügyletek párhuzamosságát a héa megítélése érdekében.

55. Ezzel szemben a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja keretében nem látszik olyan ok, amiért termékértékesítést kellene vélelmezni arra az esetre, ha a tulajdonjog a rendelkezési jogtól függetlenül száll át. Éppen ellenkezőleg, az ehhez az ügyhöz hasonló esetekben az ilyen értelmezés a termékértékesítés rendszerszintű megkettőzéséhez vezetne. Ugyanaz a termék, amelyet egyszer már értékesítettek a vevőnek, nem értékesíthető másodszor ugyanazon vevő részére. Az adóztatási joghézag veszélye a szolgáltatásnyújtásnak a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése szerint általánosan alkalmazandó rendelkezéseire tekintettel nem áll fenn.

56. A héairányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjának szabályozási kerete tehát kizárólag annak pontosításában merül ki, hogy a közjogi alapon történő (kikényszerített) tulajdonátszállás a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett termékértékesítésként a héa hatálya alá tartozik, ha egy hasonló magánjogi ügylet ilyen termékértékesítésnek minősülne. Emellett szól végső soron az a tény is, hogy a jogalkotó itt főként olyan eseteket tarthatott szem előtt, mint a kisajátítás vagy a végrehajtás.[28] Márpedig nem vitatott, hogy a javak feletti rendelkezési jog mindkét esetben átszáll.

C. A harmadik kérdésről: a közhatalmi tevékenység gyakorlásának hiánya

57. Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy ebben az ügyben az önkormányzat egyáltalán a héairányelv 9. cikke értelmében vett adóalanyként jár-e el. Ha az önkormányzat közjog által szabályozott szervként szedi be az átalakítási díjat közhatalmi tevékenységének gyakorlása keretében, akkor a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdésébe foglalt, eltérést engedő rendelkezés kizárhatná az adóköteles ügyletet.

58. Még ha – amint azt Lengyelország az írásbeli észrevételeiben javasolja – a tartós földhasználati jog lengyelországi átalakítása elsősorban vagy akár kizárólagosan közjog által szabályozott szervek tulajdonában álló ingatlanokra vonatkozik is, a héairányelv 13. cikke ebben az esetben nem alkalmazandó.

59. E szabályozás hátterében az áll, hogy bizonyos tevékenységek, noha gazdasági jellegűek, szorosan kapcsolódnak olyan közhatalmi jogkörök gyakorlásához,[29] amelyek kizárólag a közjog által szabályozott szervek számára vannak fenntartva. A verseny torzulása tehát kizárható.

26 Szpunar főtanácsnok Mercedes-Benz Financial Services UK ügyre vonatkozó indítványa (C-164/16, EU:C:2017:414, 41. pont).

27 2017. május 4-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C-274/15, EU:C:2017:333, 88. pont); 2011. július 14-i Henfling, Davin, Tanghe ítélet (C-464/10, EU:C:2011:489, 35. pont).

28 A végrehajtás útján történő értékesítések tekintetében lásd például: 2015. március 26-i Macikowski ítélet (C-499/13, EU:C:2015:201, 33. és azt követő pontok).

29 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 31. pont).

60. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a közjog által szabályozott szervek ezért csak akkor járnak el közhatalmi szervként, ha a különös közjogi szabályozás alapján járnak el, és éppenséggel nem ugyanolyan jogi feltételek mellett végeznek tevékenységet, mint a magánjogi gazdasági szereplők.[30]

61. Ebben az esetben sem a tulajdonjog elvesztése, sem az átalakítási díj beszedése nem minősül a közhatalom gyakorlásának. Kétségtelen, hogy az átalakítási törvény előírja az önkormányzat számára, hogy közigazgatási eljárást folytasson le. A korábbi jogosultak által fizetendő díjat az önkormányzat azonban nem hatóságként, különös közjogi szabályozás alapján határozza meg a közigazgatási eljárás során.

62. Ellenkezőleg, az önkormányzat az ingatlan korábbi tulajdonosaként veszi át a fizetést. Ezen a körülményen azt sem változtat, hogy az átalakítás a törvény erejénél fogva az állam tulajdonában álló ingatlanoknak a kommunista időkben tiltott megszerzésének dologi jogi kiigazítását szolgálja, amely tilalom miatt nyúltak akkoriban a tartós földhasználat intézményéhez. A tulajdonjog mostani átruházása gazdasági szempontból a tartós földhasználat alapításához kapcsolódó termékértékesítés folytatásaként jelenik meg (lásd a fenti 2. pontot). Amint azt a Bizottság helyesen hangsúlyozza, a díjfizetési kötelezettség tehát az önkormányzati ingatlanok tartós földhasználatának az átengedéséhez kapcsolódik. Márpedig ennek a jogalapja a polgári jogból ered.

63. Az önkormányzat ezért járt el adóalanyként a tartós földhasználati díj beszedése során is. Nincs tehát ok arra, hogy az önkormányzat tevékenységét a korábbi tevékenységétől eltérően minősítsük.

64. E tekintetben az átalakítási törvény nem érinti a díj (polgári jogi) jellegét. Ezt támasztja alá az átalakítási törvény 12. cikkének (2) bekezdése. Ez a rendelkezés ugyanis kifejezetten utal az ingatlangazdálkodásról szóló törvény 12a. cikkére, amely az jogosult által fizetendő díjak polgári természetét szabályozza.

D. Végkövetkeztetések

65. Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen határozzon:

1. Az ingatlanon fennálló tartós földhasználati jognak az ezen ügy tárgyát képező körülmények között, jogszabály erejénél fogva tulajdonjoggá történő átalakítása a 2006/112 irányelvnek a 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjára figyelemmel értelmezett 14. cikke (1) bekezdése értelmében vett héaköteles termékértékesítésnek minősül.

2. Az a helyi önkormányzat, amely az ingatlanon fennálló tartós földhasználati jog jogszabály erejénél fogva tulajdonjoggá történő átalakításáért díjban részesül, mint ebben az ügyben, a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanynak minősül, és nem az annak 13. cikke értelmében vett, a közjog által szabályozott szervnek.

30 2018. június 13-i Gmina Wrocław ítélet (C-665/16, EU:C:2018:431, 48. pont); 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 21. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Görögország ítélet (C-260/98, EU:C:2000:429, 35. pont); 2000. december 14–i Fazenda Pública ítélet (C-446/98, EU:C:2000:691, 17. pont).