

C?461/08. sz. ügy

Don Bosco Onroerend Goed BV

kontra

Staatssecretaris van Financiën

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 13. cikk B. része g) pontjának és a 4. cikk (3) bekezdése a) pontjának értelmezése – Részben lebontott olyan épülethez tartozó földterület értékesítése, amelynek helyére új épületet emelnek – HÉA-mentesség”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A hatodik irányelvben meghatározott adómentességek – Épületek és a hozzájuk tartozó telkek értékesítésének adómentessége

(77/388 tanácsi rendelet, 4. cikk, (3) bekezdés, a) pont, és 13. cikk, B. rész, g) pont)

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett 13. cikke B. részének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy azon földterület értékesítése, amelyen olyan romos épület áll, amelyet le kell bontani, hogy a helyére új épületet emeljenek, és amelynek az eladó által vállalt, e célt szolgáló bontása már ezen értékesítést megelőzően megkezdődött, nem esik a hatodik irányelv 13. cikke B. részének g) pontjában előírt hozzáadottértékadó-mentesség alá. Az ilyen értékesítési ügyleteket és bontási munkákra irányuló szolgáltatásokat a hozzáadottértékadó szempontjából egységet képező ügyletnek kell tekinteni, mivel annak célja – egészét tekintve – nem a telken álló épületnek és a hozzá tartozó teleknek, hanem magának a beépítetlen teleknek az értékesítése, függetlenül attól, hogy a régi épület bontási munkálatai mennyire vannak előrehaladott állapotban a földterület tényleges értékesítésének időpontjában.

(vö. 44. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2009. november 19.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 13. cikk B. része g) pontjának és a 4. cikk (3) bekezdése a) pontjának értelmezése – Részben lebontott olyan épülethez tartozó földterület értékesítése, amelynek helyére új épületet emelnek – HÉA-mentesség”

A C-461/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2008. október 23-án érkezett, 2008. október 3-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Don Bosco Onroerend Goed BV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts a harmadik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský és T. von Danwitz (előadó) bírák,

előtanácsnok: V. Trstenjak,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. szeptember 9-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Don Bosco Onroerend Goed BV képviseletében W. Ambergen belastingadviseur,
- a holland kormány képviseletében C. Wissels, M. Noort, valamint M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
- Írország képviseletében D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: G. Clohessy SC,
- az Európai Községek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou, M. van Beek és W. Wils, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 4. cikke (3) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett 13. cikke B. része g) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Don Bosco Onroerend Goed BV (a továbbiakban: Don Bosco) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között valamely ingatlan megszerzését

terhel? átruházási illeték alóli mentesség tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?, amely mentesség a holland jog szerint az említett ügyletnek a hozzáadottértékadó-kötelezettségével (a továbbiakban: HÉA) áll összefüggésben.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a hozzáadottértékadó alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 Az irányelv 4. cikkének (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok olyan személyeket is adóalanynak tekinthetnek, amelyek a (2) bekezdésben megnevezett ügyletek valamelyikét alkalmankénti jelleggel folytatják, és különösen a következő ügyletek valamelyikét végzik:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítése. A tagállamok megállapíthatják ezen ismerv alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre és a hozzátartozó telekre vonatkozóan.

A tagállamok alkalmazhatnak az első használatbavételtől eltérő követelményt is, mint pl.: az épület befejezése és az első értékesítés időpontja közötti időtartamot, illetve az első használatbavétel és a későbbi értékesítés közötti időpont közötti időtartamot, feltéve hogy ezen időtartamok az öt, illetve két évet nem haladják meg.

»Épület« minden, a földhöz rögzített vagy a földben létesített építmény.

b) Építési telkek értékesítése;

»Építési teleknek« számít minden közművesítetlen vagy közművesített földterület, amelyet a tagállamok ennek minősítenek.”

5 A hatodik irányelv „Adómentességek belföldön” című 13. cikke előírja:

„[...]

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;

h) beépítetlen földterület értékesítése, a 4. cikk (3) bekezdésének d) pontjában megjelölt építési telkek kivételével.

[...]”

6 Az irányelv 13. cikke C. része első bekezdésének b) pontja értelmében „[a] tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák [...] a B. rész d), g) és h) pontja szerinti ügyletek [esetében]”.

A nemzeti szabályozás

7 A forgalmi adóról szóló 1968. évi holland törvény (Wet op de Omzetbelasting 1968) 1999-ben hatályos változatának (a továbbiakban: a forgalmi adóról szóló holland törvény) 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;

2) az 1) pontban felsorolt értékesítések kivételével az olyan személyek részére történő értékesítések, akik az ingatlant a 15. § alapján az adó teljes vagy majdnem teljes körű levonására feljogosító célra használják fel, feltéve hogy az értékesítést végző vállalkozó és az a személy, akinek a javára az értékesítés történik, együttesen nyújtottak be erre irányuló kérelmet az adóhatósághoz, és akik egyébként a miniszteri rendeletben előírt feltételeknek megfelelnek;

[...]

(3) Az (1) bekezdés a) pontjának 1) alpontja alkalmazásában:

a) épület minden, a földhöz rögzített vagy a földben létesített építmény;

b) első használatbavétel az épület átalakítását vagy felújítását követő használatbavétele, amennyiben az átalakítási és felújítási munkák eredményeképpen új ingatlan jött létre;

c) hozzátartozó telek minden olyan földterület, amely általában az épülethez tartozik, vagy azt szolgálja.

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

a) amelyen építési munkálatok folynak vagy folytak;

b) amelyen területrendezési munkálatok folytak vagy folynak a telek kizárólagos használatával;

c) amelynek környezetében területrendezési munkálatok folynak vagy folytak, illetve

d) amelyre építési engedélyt bocsátottak ki,

a telek beépítése céljából.”

8 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”.

9 E törvény 15. §-a (1) bekezdésének a) pontja értelmében általános közigazgatási intézkedésben meghatározott feltételek szerint mentesek az átruházási illeték alól azok a beszerzések, amelyek „a [forgalmi adóról szóló törvény] 11. §-a (1) bekezdése a) pontjának 1) alpontja értelmében forgalmiadó-köteles értékesítés útján valósulnak meg, feltéve hogy a javakat hasznosítják, és hogy a szerző fél teljes egészében vagy részben levonásba helyezheti az elzárva felszámított forgalmi adót a [forgalmi adóról szóló törvény] 15. cikkének megfelelően”.

Az alapeljárás és az elzárva döntéshozatalra elzárva terjesztett kérdések

10 Az 1998-as évben Stichting Leusderend (a továbbiakban: eladó) olyan földterületet adott el a Don Bosco részére, amelyen két romos épület állt, amelyeket korábban iskolaként és kollégiumként használtak (a továbbiakban: ingatlan).

11 A Don Bosco e két épületet teljesen le kívánta bontani, hogy az így felszabadított földterületen új épületeket emeljen. E célból megállapodás született arról, hogy az eladó bontási engedély iránti kérelmet nyújt be, valamint szerződést köt egy vállalkozóval a szóban forgó épületek lebontásának elvégzésére, illetve vállalja az ezekkel kapcsolatos költségek viselését. Az eladó és a Don Bosco közötti megállapodás értelmében utóbbi köteles viselni a fent említett költségeket, amelyet hozzászámítanak a vételárhoz, az azbeszt eltávolításának költségeit kivéve, amelyek az eladót terhelik.

12 1999. augusztus 27-én a leusdeni (Hollandia) önkormányzat bontási engedélyt adott ki az eladó részére többek között azzal a kikötéssel, hogy a bontási munkákat csak a szóban forgó épületekben található azbeszt eltávolítását követően lehet elvégezni.

13 Az azbeszt eltávolítására és a bontási munkákra vonatkozóan 1999. szeptember 21-én az eladó részére tett árajánlatát követően a vállalkozó 1999. szeptember 30-án reggel megkezdte a munkák elvégzését.

14 Az ingatlant ugyanaznap délben értékesítették a Don Bosco részére. Ekkorra az épületek közötti útburkolat egy részét már eltávolították, az ingatlanon lévő egyik épület oldalsó oromzatának egy részét egy hidraulikus daru segítségével lebontották, az ablakkeretek és ablaktokok egy részét kiszedték, a téglafalazatot pedig részben lebontották.

15 Az azbeszt eltávolításának munkálatai csak az ingatlan értékesítését követően kezdődtek meg, és csak annak befejeztével indultak meg az épületek bontási munkálatai. Ezt követően a Don Bosco megbízásából és költségére irodáknak otthont adó új épületeket emeltek a szóban forgó földrészletre.

16 Az ingatlan megszerzéséből következően a Don Bosco átruházási illeték utólagos megállapításáról szóló értesítést kapott kézhez. A határozattal szemben benyújtott kifogását az adóhatóság határozatával elutasította.

17 A Don Bosco keresetet nyújtott be e határozat ellen, arra hivatkozva, hogy a jelen ügyben az ingatlan értékesítése HÉA-köteles volt, és hogy ebből következően a jogügyletek adóztatásáról szóló törvény 15. §-a (1) bekezdésének a) pontja alapján mentes volt az átruházási illeték alól.

18 Ezt a keresetet a Gerechtshof te Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság) mint megalapozatlant elutasította azzal az indokkal, hogy az ingatlan értékesítése a forgalmi adóról szóló törvény 11. §-a (1) bekezdésének a) pontja alapján forgalmiadó-mentes volt.

19 A Don Bosco felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Gerechtshof te Amsterdam ítélete ellen arra hivatkozva, hogy a hatodik irányelvet, különösen annak 13. cikke B. része h) pontját és 4.

cikke (3) bekezdése b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az ingatlan értékesítése HÉA?köteles.

20 A kérdést el?terjeszt? bíróság arra keres választ, hogy valamely új épület építése céljából részben lebontott épület értékesítése még a régi épület értékesítésének min?sül?e, amelynek els? használatbavétele a múltban történt, illetve a fent említett épület bontása vagy az új épület felépítése során történ? minden értékesítés az új épület els? használatbavétele el?tti értékesítésének min?sül.

21 E tekintetben a kérdést el?terjeszt? bíróság a HÉA?semlegesség elvére utal, és megállapítja, hogy a régi épület lebontásának megkezdése és az új épület els? használatbavétele közötti id?szakban megvalósuló ingatlanértékesítés HÉA?kötelezettsége eredményeképpen lehetőség nyílik a fent említett épület bontása, beépíthet?vé tétele és építése vonatkozásában felszámított HÉA levonásba helyezésére, oly módon, hogy az els? használatbavételig valamennyi értékesítés „mentessé” válik a HÉA alól. Ezzel szemben, az olyan földterület értékesítésének adómentessége esetén, amelyen egy részben vagy teljesen lebontott épület áll, a bontással kapcsolatban felszámított HÉA az új épület árának részét képezné.

22 E bíróság álláspontja szerint azonban a HÉA?semlegesség elvének kérdése kevésbé, s?t egyáltalán nem merül fel, amennyiben a szerz? fél, nem pedig a lebontásra váró ingatlant értékesít? eladó ad megbízást a bontásra, és viseli annak költségeit. Ily módon még inkább ez a helyzet, ha nem az eladó, hanem a vev? dolgozta ki az új épület építési terveit. Ebben az esetben inkább úgy kellene tekinteni, hogy az eladó ténylegesen a régi épületet értékesíti.

23 Mivel a Hoge Raad der Nederlanden úgy ítélte meg, hogy a jogvita elbírálása a hatodik irányelv értelmezését?l függ, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell?e értelmezni a hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett 13. cikke B. részének g) pontját, hogy a valamely új épület emelése érdekében részben lebontott épület értékesítését [HÉA]?fizetési kötelezettség terheli?

2) Releváns?e [az els?] kérdés megválaszolása szempontjából az, hogy az épület eladója vagy vev?je adta?e a megbízást a bontásra, és viseli annak költségeit, márpedig olyan értelemben, hogy az értékesítés csak akkor [HÉA]?köteles, ha az eladó adta a megbízást a bontásra, és viseli annak költségeit?

3) Releváns?e az els? kérdés megválaszolása szempontjából az, hogy az épület eladója vagy vev?je dolgozta?e ki az [új épület építési terveit], márpedig olyan értelemben, hogy az értékesítés csak akkor [HÉA]?köteles, ha [az új építkezés terveit] az eladó dolgozta ki?

4) Az els? kérdésre adott igenl? válasz esetén a bontási munkálatok tényleges megkezdésének id?pontját követ? minden értékesítés [HÉA]?köteles?e, vagy csak a valamely kés?bbi id?pontban, különösen az azt követ?en történ? értékesítés, hogy a bontási munkálatok már jelent?sen el?rehaladott állapotban vannak?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

24 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen megvizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett 13. cikke B. részének g) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azon földterület értékesítése, amelyen olyan épület áll, amelyet le kell bontani, hogy a helyére új épületet emeljenek, és amelynek bontása már ezen értékesítést megelőzően megkezdődött, HÉA-köteles-e, vagy sem.

25 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. 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 HÉA-t kell fizetni. Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közösségi HÉA-rendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az adómentesség meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd ebben az értelemben a C-445/05. sz. Haderer-ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4841. o.] 18. pontját, a C-407/07. sz. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ügyben 2008. december 11-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 30. pontját és a C-357/07. sz. TNT Post UK ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 31. pontját).

26 A fent említett irányelv 13. cikke B. részének g) pontja szerinti HÉA-mentesség elsőként feltételezi, hogy az értékesítés tárgya valamely épület vagy épületrész és a hozzá tartozó telek.

27 A hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdése szerint épület minden, a földhöz rögzített vagy a földben létesített építmény.

28 Figyelemmel az „épület” fogalmára vonatkozó meghatározás szövegére, a holland kormány úgy érvel, hogy azon földterület értékesítése esetében, amelyen olyan épület áll, amelynek helyére másik épület kerül, és amelyet elévült már részben lebontottak, ezen épület olyan felépítménynek minősül, amelynek teljes elbontása még nem fejeződött be. Egy részben elbontott épület továbbra is olyan épületnek minősül, amelynek használatbavétele már korábban megtörtént, ily módon annak értékesítése a hatodik irányelv 13. cikke B. részének g) pontja alapján mentes a HÉA alól.

29 Ezzel szemben az Európai Közöségek Bizottsága írásbeli észrevételeiben e tekintetben azt állítja, amely álláspontot a tárgyaláson lényegében Írország is támogatott, hogy az olyan helyzetben, mint amely a jelen ítélet előző pontjában felvázolásra került, az értékesítés fő tárgya a földterület, míg a rajta fekvő felépítmény az értékesítésnek csak tisztán járulékos eleme. Ugyanis már a kezdetektől fogva az épület lebontását, illetve a földterület azon célból való értékesítését tervezték, hogy azon új épület épüljön.

30 Meg kell tehát vizsgálni, hogy egyrészt az a tény, hogy a korábbi épület vagy annak egy része az ingatlan értékesítésének időpontjában ténylegesen létezett, meghatározó szempontnak minősül-e a hatodik irányelv 13. cikke B. részének g) pontja szerinti mentesség alkalmazása tekintetében, vagy hogy másrészt az olyan egyéb körülmények, mint amelyek a második és harmadik előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben szerepelnek, figyelembe vehetők-e vagy figyelembe veendők-e.

31 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a fent hivatkozott rendelkezés értelmezése nem alapulhat a Bizottság által a hatodik irányelv vonatkozásában előterjesztett eredeti vagy módosított

javaslaton. E javaslatok az ingatlanok értékesítése tekintetében kimerít? szabályozást és az építési telek egységes meghatározását foglalták magukban. Ráadásul a HÉA?mentesség nem korlátozódott a beépítetlen telkek értékesítésére. Az Európai Unió Tanácsa azonban nem fogadta el ezeket a javaslatokat, és egy másik megközelítés mellett döntött. Többek között az „építési telek” fogalma tekintetében végül a tagállamok meghatározásaira hagyatkozott (lásd ebben az értelemben a C?468/93. sz. Gemeente Emmen ügyben 1996. március 28?án hozott ítélet [EBHT 1996., I?1721. o.] 21. pontját).

32 Ráadásul az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy az alapügyben az eladó nem csak azt a földrészletet adta el, amelyen a szerz?dés megkötésekor a két épület állt. Az eladó a Don Boscóval kötött megállapodás értelmében továbbá bontási engedély iránti kérelmet nyújtott be, illetve saját költségén szerz?dést kötött egy vállalkozással, aki a fent említett épületek bontási munkáit ténylegesen el is végezte. Megállapodtak abban is, hogy az eladó vállalja a bontással kapcsolatban felmerült költségeknek a vételárhoz való hozzászámítása révén való megtérítését, az azbeszt eltávolításának költségeit kivéve, amelyek az eladót terhelik. Ezzel szemben nem következik az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy az eladó az új épület építési munkálataiban részt vett volna.

33 Következésképpen a Don Boscóval fennálló viszonyában és a HÉA szempontjából az eladó értékesítette az ingatlant, valamint az azon fekv? épületek lebontásához kapcsolódó szolgáltatásokat nyújtott.

34 Ilyen körülmények között meg kell határozni, hogy különösen a kérdést el?terjeszt? bíróság által feltett kérdésekkel érintett rendelkezéseknek a HÉA szempontjából való értelmezése tekintetében az ingatlan értékesítését és a fent említett épületek lebontását két különálló és független, külön?külön értékelend? ügyletnek kell?e tekinteni, vagy mint egy egységet képez? összetett ügyletet, amely több részügyletb?l áll (lásd ebben az értelemben a C?41/04. sz., Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben 2005. október 27?én hozott ítélet [EBHT 2005., I?9433. o.] 18. és 20. pontját és a C?425/06. sz. Part Service ügyben 2008. február 21?én hozott ítélet [EBHT 2008., I?897. o.] 48. és 49. pontját).

35 Kétségtelen, a hatodik irányelv 2. cikkéb?l az következik, hogy általában valamennyi termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást különállónak és függetlennek kell tekinteni (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Part Service ügyben hozott ítélet 50. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C?572/07. sz. RLRE Tellmer Property ügyben 2009. június 11?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 17. pontját).

36 Egyes esetekben azonban több, alakilag különálló olyan ügyletet, amelyek külön?külön mehetnek végbe, és ennek megfelel?en önmagukban adókötelesnek vagy adómentesnek min?sülhetnek, egységet képez? ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Part Service ügyben hozott ítélet 51. pontját és a fent hivatkozott RLRE Tellmer Property ügyben hozott ítélet 18. pontját).

37 Ez a helyzet áll fenn, amikor az adóalany két vagy több, a vásárló részére teljesített m?velete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása er?ltetett lenne (lásd ebben az értelemben a C?111/05. sz. Aktiebolaget NN ügyben 2007. március 29?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?2697. o.] 23. pontját; a fent hivatkozott Part Service ügyben hozott ítélet 53. pontját és a fent hivatkozott RLRE Tellmer Property ügyben hozott ítélet 19. pontját).

38 Amint az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, ha valamely tevékenység több m?veletb?l, illetve cselekményb?l áll, az adott tevékenységre irányadó valamennyi körülményt

figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy két, illetve több különálló ügyletről vagy egy egységet képező ügyletről van-e szó (lásd ebben az értelemben különösen a fent hivatkozott Levob Verzekeringen et OV Bank ügyben hozott ítélet 19. pontját, valamint a fent hivatkozott Aktiebolaget NN ügyben hozott ítélet 21. pontját). A Don Bosco és a holland kormány álláspontjával szemben tehát annak meghatározása céljából, hogy a szóban forgó ügylet mentes-e a HÉA alól, figyelembe kell venni az olyan, az ingatlan eladója által esetlegesen nyújtott kiegészítő szolgáltatásokat, mint amelyek a második és harmadik elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdésekben felmerülnek.

39 Az olyan helyzetet illetően, mint amely az alapügyben szerepel, meg kell állapítani, hogy az eladó által végzett cselekmények a HÉA szempontjából vizsgálva szorosan összetartoznak. A bontási munkák és a földrésztlet értékesítése már önmagukban átfedést mutatnak egymással. E cselekmények gazdasági célja a földterület építési telekké alakítása. E tekintetben a valóságtól való elrugaszkodás lenne azt állítani, hogy a Don Bosco ugyanazon személyről elbírálva régi épületeket szerzett meg a hozzájuk tartozó telekkel, amely ezen állapotában a gazdasági tevékenysége szempontjából semmilyen használati értékkel nem rendelkezett, és csak ezt követően végeztette el az épületek bontási munkálatait, amelyek alkalmassá tették a telket az ilyen célú hasznosításra (lásd analógia útján a fent hivatkozott Aktiebolaget NN ügyben hozott ítélet 25. pontját).

40 Következésképpen olyan körülmények között, mint amelyeket az elterjesztő bíróság felvázolt, azon földterület értékesítését, amelyen olyan romos épület áll, amelyet le kell bontani, hogy a helyére új épületet emeljenek, és amelynek bontása már ezen értékesítést megelőzően megkezdődött, valamint ezen épület lebontását a HÉA szempontjából egy egységet képező ügyletnek kell tekinteni, mivel annak célja – egészét tekintve – nem a telken álló épületnek, hanem magának az építési teleknek az értékesítése.

41 Ennélfogva az ilyen ügylet – egészét tekintve – nem esik a hatodik irányelv 13. cikke B. részének g) pontjában elírt HÉA-mentesség alá, függetlenül attól, hogy a régi épület bontási munkálatai mennyire vannak elrehaladott állapotban a földterület tényleges értékesítésének időpontjában.

42 Ilyen körülmények között az elterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a szóban forgó földterület megfelel-e az „építési telek” hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdésének b) pontja és a 13. cikke B. részének h) pontja értelmében vett fogalmának.

43 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy figyelemmel az építési telek tagállamok által elfogadott meghatározására, amelyre a hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdésének b) pontjában történik kifejezett utalás, e tagállamok feladata azon földterületek körének meghatározása, amelyeket építési teleknek kell tekinteni mind e rendelkezés, mind pedig a hatodik irányelv 13. cikke B. része h) pontja rendelkezésének alkalmazásában, tiszteletben tartva az irányelv e rendelkezéseiben követett célokat, amelyek kizárólag azon beépítetlen telkek értékesítését mentesítik a HÉA alól, amelyek nem alkalmasak a beépítésre (lásd ebben az értelemben a Gemeente Emmen ügyben hozott ítélet 20. és 25. pontját).

44 A fenti megfontolásokra figyelemmel a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett 13. cikke B. részének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy azon földterület értékesítése, amelyen olyan romos épület áll, amelyet le kell bontani, hogy a helyére új épületet emeljenek, és amelynek az eladó által vállalt, e célt szolgáló bontása már ezen értékesítést megelőzően megkezdődött, nem esik a hatodik irányelv 13. cikke B. részének g) pontjában elírt HÉA-mentesség alá. Az ilyen értékesítési ügyleteket és bontási munkákra irányuló szolgáltatásokat a HÉA szempontjából egységet képező ügyletnek kell tekinteni, mivel annak célja – egészét tekintve – nem a telken álló

épületnek és a hozzá tartozó teleknek, hanem magának a beépítetlen teleknek az értékesítése, függetlenül attól, hogy a régi épület bontási munkálatai mennyire vannak elrehabilitálódott állapotban a földterület tényleges értékesítésének időpontjában.

A költségekről

45 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett 13. cikke B. részének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy azon földterület értékesítése, amelyen olyan romos épület áll, amelyet le kell bontani, hogy a helyére új épületet emeljenek, és amelynek az eladó által vállalt, e célt szolgáló bontása már ezen értékesítést megelőzően megkezdődött, nem esik a hatodik irányelv 13. cikke B. részének g) pontjában előírt HÉA-mentesség alá. Az ilyen értékesítési ügyleteket és bontási munkákra irányuló szolgáltatásokat a HÉA szempontjából egységet képező ügyletnek kell tekinteni, mivel annak célja – egészét tekintve – nem a telken álló épületnek és a hozzá tartozó teleknek, hanem magának a beépítetlen teleknek az értékesítése, függetlenül attól, hogy a régi épület bontási munkálatai mennyire vannak elrehabilitálódott állapotban a földterület tényleges értékesítésének időpontjában.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.