

C?180/10. és C?181/10. sz. egyesített ügyek

Jaros?aw S?aby

kontra

Minister Finansów

és

Emilian Ku? és Halina Jeziorska-Ku?

kontra

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

(a Naczelny S?d Administracyjny [Lengyelország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adózás – Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – Az adóalany fogalma – Építési telkek értékesítése – 9., 12. és 16. cikk – Az el?zetesen felszámított h?a levonásának hiánya”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A 2006/112 irányelv 12. cikke értelmében vett gazdasági tevékenységek – Fogalom

(2006/112 tanácsi irányelv, 9. cikk, (1) bekezdés, 12. cikk, (1) bekezdés és 295. cikk, (1) bekezdés, 3. pont)

Az építési telkek értékesítését a tagállam nemzeti szabályozása alapján hozzáadottértékadó-kötelesnek kell tekinteni, ha e tagállam élt a közös hozzáadottértékadó-rendszerr?l szóló 2006/112 irányelv 12. cikkének (1) bekezdésében el?írt lehet?séggel, függetlenül attól, hogy a tevékenység folytonos?e, vagy az értékesítést végz? személy termel?i, keresked?i, illetve szolgáltatói tevékenységet végez?e, feltéve hogy az ügylet nem min?sül a tulajdonos általi egyszeri joggyakorlásnak.

Nem min?sül a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése és 12. cikkének (1) bekezdése szerinti hozzáadottértékadó-alannak az a természetes személy, aki a területrendezési terv akaratától függetlenül bekövetkezett módosulása folytán építési telekké átmin?sített földterületen mez?gazdasági tevékenységet folytatott, amennyiben az említett földterület értékesítésébe kezd, ha ezek az értékesítések e személy magánvagyonának kezelésének körébe tartoznak.

Ha viszont e személy – hasonló eszközökhöz folyamodva, mint a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti termel?k, keresked?k, illetve szolgáltatók – ezen értékesítések lebonyolítása érdekében komoly ingatlanértékesítési lépéseket tesz, úgy kell tekinteni, hogy e személy az említett cikk értelmében vett „gazdasági tevékenységet” végez, következésképpen hozzáadottértékadó-alannak tekintend?.

E tekintetben közömbös az a körülmény, hogy e személy a 2006/112 irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 3. pontja szerinti „térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?”.

(vö. 49. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2011. szeptember 15.(*)

„Adózás – Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – Az adóalany fogalma – Építési telkek értékesítése – 9., 12. és 16. cikk – Az el?zetesen felszámított HÉA levonásának hiánya”

A C?180/10. és C?181/10. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott két el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyeket a Naczelny S?d Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2010. április 9?én érkezett, 2010. március 9?i határozataival terjesztett el? az el?tte

Jaros?aw S?aby

és

a **Minister Finansów** (C?180/10)

között,

valamint

Emilian Ku?,

Halina Jeziorska?Ku?

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie** (C?181/10)

között folyamatban lév? eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, A. Arabadjiev (el?adó), U. L?hmus, A. Ó Caoimh és P. Lindh bírák,

f?tanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- E. Kuř és H. Jeziorska-Kuř képviselőjében W. Modzelewski radca prawny,
- a lengyel kormány képviselőjében M. Szpunar, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében D. Triantafyllou és K. Herrmann, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2011. április 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a 2006. november 20-i 2006/98/EK tanácsi rendelettel (HL L 363., 129. 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 4. cikke (1) és (2) bekezdésének, valamint a 2006. december 19-i 2006/138/EK tanácsi irányelvvel (HL L 384., 92. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: HÉA-irányelv) 9. cikke (1) bekezdésének, 16. cikkének és 295. cikke (1) bekezdése 3. pontjának értelmezésére irányulnak.

2 E kérelmeket két jogvita keretében nyújtották be, amelyek egyrészt J. Saby és a Minister Finansów (pénzügyminiszter) között (C-180/10. sz. ügy), másrészt pedig E. Kuř és H. Jeziorska-Kuř (a továbbiakban: Kuř házaspár), valamint a Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (a varsói adóhatóság igazgatója) között (C-181/10. sz. ügy) vannak folyamatban, melyek tárgya az a kérdés, hogy a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) hatálya alá tartozik-e több építési telek értékesítése.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A HÉA-irányelv a 411. és 413. cikkének megfelelően 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte az uniós HÉA-jogszabályokat, különösen a hatodik irányelvet, és azok helyébe lépett. A HÉA-irányelv (1) és (3) preambulumbekkezdése szerint a hatodik irányelv átdolgozására azért volt szükség, hogy a tagállamok HÉA-ra vonatkozó jogszabályainak összehangolására irányuló rendelkezések világos és ésszerű módon, átdolgozott szerkezettel és szövegezéssel kerüljenek bemutatásra, anélkül azonban, hogy ez elviekben érdemi változásokat eredményezne. A HÉA-irányelv rendelkezései tehát lényegében azonosak a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseivel.

4 A HÉA-irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint, amely lényegében a hatodik irányelv 2. cikke 1. pontjának szövegét veszi át: „[a] HÉA hatálya alá [tartozik] egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy [...] által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés”.

5 A HÉA-irányelv 9. cikkének (1) bekezdése, melynek szövege lényegében a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdésében foglaltaknak felel meg, így rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

6 A HÉA-irányelv 12. cikkének (1) és (3) bekezdése, amely lényegében a hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdésének szövegét veszi át, a következő rendelkezéseket tartalmazza:

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

[...]

b) építési telkek értékesítése. [...]

(3) Az (1) bekezdés b) pontjának alkalmazásában »építési teleknek« kell tekinteni minden közművesítetlen vagy közművesített földterületet, amelyet a tagállamok ennek minősítenek.”

7 A HÉA-irányelv 16. cikkének első bekezdése, amely lényegében a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének felel meg, így szól:

„Ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei vonatkozásában a HÉA teljesen vagy részben levonható volt.”

8 A HÉA-irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 1. és 3. pontja – a hatodik irányelv 25. cikke (2) bekezdésének első és harmadik francia bekezdéséhez hasonlóan – meghatározza, hogy a „mezőgazdasági termelő” a XII. cím 2. fejezetének alkalmazásában „olyan adóalany, aki tevékenységét mezőgazdasági, erdészeti vagy halászati vállalkozás keretében végzi”, a „térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő” pedig „olyan mezőgazdasági termelő, amely az [említett] fejezetben meghatározott térítésátalányrendszer alá tartozik”.

9 A HÉA-irányelv 296. cikkének (1) bekezdése, amely a hatodik irányelv 25. cikke (1) bekezdésének felel meg, ekként rendelkezik:

„Azokra a mezőgazdasági termelőkre, amelyek esetében az általános HÉA-szabályozás vagy adott esetben az 1. fejezetben megállapított különös szabályozás alkalmazása nehézségeket okozna, a tagállamok, az ebben a fejezetben foglaltaknak megfelelően, a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után elzetesen felszámított HÉA-t kiegyenlítő átalányadózási rendszert alkalmazhatnak.”

A nemzeti szabályozás

10 A termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvény (a továbbiakban: HÉA-törvény) 15. cikkének (1), (2), (4) és (5) bekezdése elírja:

„(1) Adóalanyok azok a jogi személyek, jogi személyiség nélküli szervezeti egységek és

természetes személyek, akik vagy amelyek a (2) bekezdés szerinti gazdasági tevékenységet önállóan végzik, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Gazdasági tevékenység a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is, abban az esetben is, ha az ügyletre egy alkalommal került sor olyan körülmények között, amelyek e tevékenység rendszeres gyakorlásának szándékára utalnak. Gazdasági tevékenységnek minősül a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása is.

[...]

(4) A kizárólag mezőgazdasági, erdészeti vagy halászati vállalkozási tevékenységet végző természetes személyek esetében adóalanynak minősül az, aki a 96. cikk (1) bekezdése szerint nyilvántartásba vételi nyilatkozatot tesz.

(5) A (4) bekezdésben foglalt rendelkezés értelemszerűen alkalmazandó azokra a természetes személyekre is, akik a kizárólagos mezőgazdasági tevékenységet a fenti bekezdésben foglaltaktól eltérő körülmények között végzik.”

11 A HÉA-törvény 43. cikke (1) bekezdésének 3. és 9. pontja így rendelkezik:

„(1) Adómentes:

[...]

3. a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő által a saját mezőgazdasági tevékenységéből származó termékek értékesítése, valamint a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő által nyújtott mezőgazdasági szolgáltatások;

[...]

9. a beépítetlen ingatlan értékesítése a beépítésre kijelölt építési telek kivételével”.

Az alapeljárások és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések

A C-180/10. sz. ügy

12 J. Saby mint gazdasági tevékenységet nem végző természetes személy 1996-ban megszerzett egy földterületet, amelyet az akkor hatályos területrendezési terv a mezőgazdasági övezetbe sorolt. J. Saby e földterületet 1996 és 1998 között mezőgazdasági tevékenység céljából hasznosította, majd e tevékenységgel 1999-ben felhagyott.

13 1997-ben a területrendezési terv módosítása folytán a szóban forgó területet üdülőövezeti építési telekké minősítették át. E módosítást követően J. Saby a földterületet 64 parcellára osztotta, 2000-tól pedig apránként természetes személyek részére kezdte értékesíteni őket.

14 J. Saby 2007. szeptember 17-én elzeteres állásfoglalást kért a Minister Finansówtól azzal kapcsolatban, hogy a HÉA-törvény 15. cikkének (1) bekezdése értelmében valamely földterület parcellákra történő felosztását, majd ezek különböző vevők számára történő értékesítését a HÉA hatálya alá tartozó tevékenységnek kell-e tekinteni.

15 A 2007. december 13-i elzeteres állásfoglalásában a Minister Finansów kifejtette, hogy az említett tevékenységek gazdasági tevékenységnek minősülnek, mivel a mezőgazdasági vállalkozó

a HÉA-törvény alapján gazdasági tevékenységet végző adóalany, és a tervezett ügyletek mértéke és terjedelme, valamint a földterület parcellákra osztása J. Saby azon szándékára utal, hogy rendszeres jelleggel kívánja folytatni az értékesítéseket.

16 J. Saby az említett állásfoglalással szemben keresetet indított. A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie elutasította a Minister Finansów értelmezését, és megállapította, hogy az ügy ténybeli körülményeiből nem következik, hogy J. Saby ingatlanügyletekkel kapcsolatos gazdasági tevékenységet végzett vagy ilyen tervezett, ezzel szemben J. Saby mezőgazdasági tevékenységet végzett, amely annak idején nem tartozott a HÉA hatálya alá. E bíróság szerint nem lehet arra következtetni, hogy J. Saby a földterületet a továbbértékesítés szándékával szerezte, tekintettel arra, hogy mezőgazdasági tevékenység folytatása céljából vásárolta meg, és azt erre is használta. A földterület felparcellázása és a parcellák értékesítése a területrendezési terv módosításának következménye, és e módosításra J. Saby akaratán kívül került sor. Ezért – e bíróság szerint – az alapügy felperese nem kereskedőként járt el, amikor a szóban forgó földterületet megszerezte.

17 A Minister Finansów ezen ítélet hatályon kívül helyezése iránt fellebbezett a kérdést előterjesztő bíróság előtt. A Minister Finansów úgy érvel, hogy J. Saby a szóban forgó földterületet, mivel mezőgazdasági termelés céljából szerezte, nem kizárólag a magánszükségletének kielégítésére használta, hanem mezőgazdasági vállalkozása körébe vonta, így a földterület gazdasági tevékenység végzésére szolgált.

18 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A [HÉA-irányelv] 9. cikkének (1) bekezdése értelmében, valamint a 77/388/EGK hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében kereskedelmi tevékenység okán HÉA-elszámolásra köteles adóalanynak minősül-e az a természetes személy, aki valamely földterületen mezőgazdasági tevékenységet folytatott, ezt a tevékenységet azonban később a településrendezési tervek akaratától függetlenül bekövetkezett módosulása miatt beszüntette, e vagyontárgyat a magánvagyonába körébe vonta, azt kisebb részekre (üdülővel beépíthető telkekre) osztotta fel, és értékesíteni kezdte?”

A C-181/10. sz. ügy

19 A Kuś házaspár 1996 óta tulajdonosa egy mezőgazdasági birtoknak, amelyet nem beépíthető mezőgazdasági földterületként szereztek meg. Az említett földterületet 2006 végéig mezőgazdasági tevékenység, mégpedig lótenyésztés, majd az állataik számára történő takarmánynövénytermesztés céljából használták.

20 Miután 2004-ben megkapták az adóhatóság állásfoglalását, HÉA-alanyként vetették magukat nyilvántartásba, noha szerintük a birtokuk a magánvagyonuk részét képezi.

21 A területrendezési terv módosítását követően, amely szerint a szóban forgó földterület ettől kezdve lakás- és szolgáltatási céllal beépíthető teleknek minősült, eseti jelleggel és nem szervezett formában megkezdtek birtokuk egyes részeinek értékesítését. Ezen értékesítéseket HÉA-val terhelték.

22 A Ku? házaspár szerint az említett értékesítések nem HÉA?kötelesek, mivel azok a magánvagyonuk körébe tartoznak. E tárgyban állásfoglalást kértek a wo?omini adóhivatal igazgatójától, aki 2008. június 13?i el?zetes állásfoglalásában úgy vélte, hogy a földterületek eladása a HÉA hatálya alá tartozó, ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek min?sül. Ezt az állásfoglalást a Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie is meger?sítette.

23 A Ku? házaspár ezen állásfoglalással szemben keresetet indított a Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie el?tt. Ez utóbbi szerint a kérdéses építési telkek értékesítése a HÉA hatálya alá tartozik egyrészt?l azért, mert az említett földterületek a Ku? házaspár mez?gazdasági birtokának részét képezték, másrészt?l pedig a Ku? házaspár az említett értékesítéseket keresked?ként végezte. E két körülmény egymástól függetlenül alátámasztja, hogy az említett ügyletek a HÉA hatálya alá tartoznak.

24 A Naczelný S?d Administracyjny, amely el?tt a Ku? házaspár felülvizsgálati eljárást indított, el?ször is megjegyzi, hogy a Ku? házaspár mez?gazdasági termel?ként a HÉA?kivetés szempontjából térítésátalány?rendszer alá tartozott. Következésképpen e bíróság azt a kérdést veti fel, hogy a szóban forgó földterületek eladása min?sülhet?e a magánvagyonukból származó vagyontárgyak értékesítésének, amennyiben az említett földterületek megszerzése nem jogosított HÉA?levonásra. E bíróság továbbá hangsúlyozza, hogy a szóban forgó földterületeket nemcsak mez?gazdasági termékek el?állítására, hanem a mez?gazdasági termel? és családtagjai személyes szükségleteinek kielégítésére is használták.

25 E körülmények között a Naczelný S?d Administracyjny felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1. A 2006/112/EK tanácsi irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 3. pontja szerinti, olyan térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?re, aki korábban a mez?gazdasági tevékenységéhez használt, a településrendezési terv szerint lakás? és szolgáltatási célú beépítésre kijelölt telkeket értékesít, amelyeket azonban mez?gazdasági területként (HÉA?mentesen) szerzett meg, alkalmazandó?e ezen irányelv 16. cikke, amely szerint az adóalany által saját vállalkozásából az adóalany személyes szükségleteinek kielégítése, vagy más, vállalkozásidegen célokból történ? eszközzkivonás csak akkor min?sül ellenérték fejében történ? termékértékesítésnek, ha ezen eszközök vonatkozásában a hozzáadottérték?adó teljesen vagy részben levonható volt?

2. [Ha a válasz igenl?, a] HÉA?elszámolásra az általános szabályok szerint köteles adóalanynak min?sül?e a 2006/112/EK irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 3. pontja szerinti, olyan térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?, aki korábban mez?gazdasági tevékenységéhez használt, a településrendezési terv szerint lakás? és szolgáltatási célú beépítésre kijelölt telkeket értékesít, amelyeket azonban mez?gazdasági területként (HÉA?mentesen) szerzett meg?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

26 El?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdéseivel, melyeket együttesen kell vizsgálni, a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt kívánja megtudni a Bíróságtól, hogy HÉA alanynak min?sül?e az a természetes személy, aki valamely HÉA?mentesen megszerzett, a településrendezési terv akaratától függetlenül bekövetkezett módosulása folytán építési telekké átmin?sített földterületen mez?gazdasági tevékenységet folytatott, ha az említett földterület értékesítésébe kezd. Ezenkívül a kérdést el?terjeszt? bíróság arra vár választ, hogy ilyen körülmények között a HÉA?irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 3. pontja szerinti „térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?” az általános szabályok szerint min?sül?e

HÉA?fizetésre kötelezett adóalany, és alkalmazandó?e rá ezen irányelv 16. cikke.

27 El?zetesen meg kell említeni, hogy a szóban forgó alapügyekb?l kit?nik, hogy az értékesítések egy része a Lengyel Köztársaság európai uniós csatlakozását megelőző adózási id?szakban történt. Márpedig új tagállam esetében a Bíróság az uniós jog értelmezésére kizárólag annak az e tagállam Unióhoz történt csatlakozását követ? alkalmazása tekintetében rendelkezik hatáskörrel (lásd különösen a C?168/06. sz. Ceramika Parady? ügyben 2007. március 6?án hozott végzés 22. pontját). A következ? megfontolások tehát kizárólag azokra az ügyletekre vonatkoznak, amelyek a Lengyel Köztársaság uniós csatlakozásának id?pontját követ?en teljesültek.

28 Azt is meg kell állapítani, hogy az alapjogviták olyan id?szakra vonatkoznak, amelynek során a hatodik irányelv és a HÉA?irányelv egymást követ?en volt alkalmazandó. Még sincs szükség arra, hogy az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések megválaszolása érdekében különbséget tegyünk az említett irányelvek rendelkezései között, mivel ezek tartalmát a Bíróság által jelen ügyben adandó értelmezés szempontjából lényegében azonosnak kell tekinteni.

29 Az ügy érdemével kapcsolatban az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmekb?l kiderül, hogy az alapügybeli földterületeket a területrendezési terv J. S?aby és a Ku? házaspár akaratától függetlenül bekövetkezett módosítása folytán építési telkekké min?sítették át.

30 A HÉA?irányelv 12. cikkének (1) bekezdése megengedi a tagállamok számára, hogy adóalanynak tekintsenek bármely olyan személyt, aki a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott ügyletek valamelyikét eseti jelleggel folytatja, és különösen építési telek egyszeri értékesítését végzi.

31 A lengyel kormány el?adja, hogy azáltal élt azzal a lehet?séggel, amelyet számára e rendelkezés biztosít, hogy nemzeti szabályozásába bevezette a HÉA?törvény 15. cikkének (2) bekezdését, amely szerint „gazdasági tevékenység a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége [...] abban az esetben is, ha az ügyletre egy alkalommal került sor olyan körülmények között, amelyek e tevékenység rendszeres gyakorlásának szándékára utalnak [...]”.

32 Ugyanakkor sem az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmekb?l, sem pedig a HÉA?törvény említett 15. cikkének (2) bekezdéséb?l nem derül ki, hogy a Lengyel Köztársaság ténylegesen a HÉA?irányelv 12. cikkének (1) bekezdését alkalmazta?e, aminek vizsgálata a nemzeti bíróságra hárul.

33 E vonatkozásban hangsúlyozni kell, hogy ez utóbbi rendelkezés a tagállamok számára lehet?séget és nem kötelességet ír el?. Ebb?l következ?en annak érdekében, hogy a tagállamok élhessenek a fenti rendelkezésben foglalt lehet?séggel, annak igénybevétele mellett kell dönteniük (lásd analógia útján a C?102/08. sz. SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft ügyben 2009. június 4?én hozott ítélet [EBHT 2009., I?4629. o.] 51. és 52. pontját).

34 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az irányelv belső jogba való átültetéséhez nem feltétlenül szükséges rendelkezéseinek valamely kifejezett vagy sajátos jogi normába történ? alak? és szövegszerű átvétele, hanem elegendő lehet hozzá az általános jogi kontextus, amennyiben ez kell?en világosan és meghatározottan, hatékonyan biztosítja az irányelv teljes érvényesülését (lásd analógia útján a fent hivatkozott SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft ügyben hozott ítélet 40. pontját).

35 Amennyiben a nemzeti bíróság azt állapítja meg, hogy a szóban forgó tagállam élt azzal a lehet?séggel, amelyet a HÉA?irányelv 12. cikkének (1) bekezdése ír el?, az építési telek

értékesítését a nemzeti szabályozás alapján HÉA?kötelesnek kell tekinteni, függetlenül attól, hogy a tevékenység folytonos?e, vagy az értékesítést végz? személy termel?i, keresked?i, illetve szolgáltatói tevékenységet végez?e, feltéve hogy az ügylet nem min?sül a tulajdonos általi egyszeri joggyakorlásnak.

36 Ezzel kapcsolatban az ítélezési gyakorlatból az következik, hogy a tulajdonos általi egyszeri joggyakorlás önmagában nem min?síthet? gazdasági tevékenységnek (lásd a C?155/94. sz. Wellcome Trust ügyben 1996. június 20?án hozott ítélet [EBHT 1996., I?3013. o.] 32. pontját).

37 Meg kell említeni, hogy a jelen esetben végzett értékesítések száma és terjedelme önmagában nem meghatározó. Amint a Bíróság már kimondta: az értékesítések terjedelme nem lehet elhatárolási szempont az ezen irányelv hatályán kívül es?, magáncélból eljáró gazdasági szerepl? tevékenységei és az olyan gazdasági szerepl? tevékenységei között, amelynek ügyletei gazdasági tevékenységet valósítanak meg. A Bíróság megállapította, hogy a magáncélból eljáró gazdasági szerepl?k is végezhetnek jelent?s értékesítéseket (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Wellcome Trust ügyben hozott ítélet 37. pontját).

38 Hasonlóképpen az a körülmény, hogy az átruházást megelőz?en az érintett személy felparcellázta a földterületet annak érdekében, hogy összességében magasabb árat érjen el, nem meghatározó önmagában, még kevésbé az az időtartam, amelynek során az említett ügyleteket teljesítik, illetve az azokból ered? bevétel nagyságrendje. Ugyanis mindezek a körülmények az érintett személy magánvagyonra kezelésének körébe tartozhatnak.

39 Nem err?l van szó azonban, ha az érintett személy – hasonló eszközökhöz folyamodva, mint a HÉA?irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti termel?k, keresked?k, illetve szolgáltatók – komoly ingatlanértékesítési lépéseket tesz.

40 Ilyen komoly lépés lehet különösen a földterületeken a közm?vesítési munkák elvégzése, valamint a bevált értékesítési eszközök alkalmazása.

41 Miután ezek a kezdeményezések általában nem tartoznak a magánvagyon?kezelés körébe, az építési telek értékesítése ilyen esetben nem tekinthet? a tulajdonos általi egyszeri joggyakorlásnak.

42 Abban az esetben, ha a kérdést el?terjeszt? bíróság azt állapítaná meg, hogy a Lengyel Köztársaság nem élt a HÉA?irányelv 12. cikkének (1) bekezdésében el?írt lehet?séggel, meg kell vizsgálni, hogy alapügybeli tevékenység a HÉA?irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerint adóztatandó?e.

43 E rendelkezés szövege az adóalany fogalmát a gazdasági tevékenység fogalmára hivatkozva határozza meg. Az ilyen tevékenység megléte indokolja ugyanis az adóalanyiságot (lásd C?32/03. sz. Fini H ügyben 2005. március 3?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?1599. o.] 19. pontját).

44 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a „gazdasági tevékenység” fogalmát a HÉA?irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése úgy határozza meg, hogy az felöleli a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, valamint különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítását magukban foglaló tevékenységeket.

45 Az állandó ítélezési gyakorlat szerint a javak egyszeri beszerzése és egyszeri értékesítése nem min?sül javak – HÉA?irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti – tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosításának, mivel ezen ügyletek egyetlen

hozadéka az e javak értékesítésekor keletkező esetleges nyereség. Ugyanis ezek az ügyletek önmagukban f?szabály szerint nem valósítanak meg gazdasági tevékenységet ezen irányelv értelmében (lásd a C?77/01. sz. EDM?ügyben 2004. április 29?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?4295. o.] 58. pontját és a C?8/03. sz. BBL?ügyben 2004. október 21?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?10157. o.] 39. pontját).

46 A jelen ítélet 37–41. pontjában kifejtett szempontokra kell figyelemmel lenni.

47 A HÉA?irányelv 16. cikkével kapcsolatban meg kell említeni, hogy – amint szövegéb?l is kit?nik – akkor alkalmazandó, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei vonatkozásában a HÉA teljesen vagy részben levonható volt. E vonatkozásban az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmekb?l az derül ki, hogy az alapügyek felperesei a szóban forgó földterületeket HÉA?mentesen szerezték. Az említett földterületek megszerzése tehát nem jogosított HÉA?levonásra. Ebb?l következik, hogy e 16. cikk nem alkalmazható olyan esetben, mint amely az alapügyekben felmerült.

48 Végeredményben pedig a fenti megfontolásokra tekintettel nincs jelent?sége annak a körülménynek, hogy a C?181/10. sz. ügyben az alapügy felperesei mez?gazdasági tevékenységük okán térítésátalány?rendszer alá tartozó HÉA?alanyként vetették magukat nyilvántartásba. Amint ugyanis a lengyel kormány és az Európai Bizottság is joggal hangsúlyozza, a térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel? által a mez?gazdasági vállalkozás keretében végzett, a HÉA?irányelv 295. cikkének (1) bekezdése szerinti mez?gazdasági termékek értékesítésén és mez?gazdasági szolgáltatásokon kívüli egyéb tevékenységek ezen irányelv általános szabályozása alá tartoznak (lásd a C?321/02. sz. Harbs?ügyben 2004. július 15?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?7101. o.] 31. és 36. pontját, valamint a C?43/04. sz. Stadt Sundern ügyben 2005. május 26?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?4491. o.] 20. pontját).

49 A fentiek alapján a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az építési telek értékesítését a tagállam nemzeti szabályozása alapján HÉA?kötelesnek kell tekinteni, ha e tagállam élt a HÉA?irányelv 12. cikkének (1) bekezdésében el?írt lehet?séggel, függetlenül attól, hogy a tevékenység folytonos?e, vagy az értékesítést végz? személy termel?i, keresked?i, illetve szolgáltatói tevékenységet végez?e, feltéve hogy az ügylet nem min?sül a tulajdonos általi egyszeri joggyakorlásnak.

50 Nem min?sül a HÉA?irányelv 9. cikkének (1) bekezdése és 12. cikkének (1) bekezdése szerinti HÉA?alany az a természetes személy, aki a területrendezési terv akaratától függetlenül bekövetkezett módosulása folytán építési telekké átmin?sített földterületen mez?gazdasági tevékenységet folytatott, amennyiben az említett földterület értékesítésébe kezd, ha ezek az értékesítések e személy magánvagyonának kezelésének körébe tartoznak.

51 Ha viszont e személy – hasonló eszközökhöz folyamodva, mint a HÉA?irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti termel?k, keresked?k, illetve szolgáltatók – ezen értékesítések lebonyolítása érdekében komoly ingatlanértékesítési lépéseket tesz, úgy kell tekinteni, hogy e személy az említett cikk értelmében vett „gazdasági tevékenységet” végez, következésképpen HÉA?alanynak tekintend?.

52 E tekintetben közömbös az a körülmény, hogy e személy a HÉA?irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 3. pontja szerinti „térítési átalányban részesül? mez?gazdasági termel?”.

A költségekr?l

53 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az

észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

Az építési telek értékesítését a tagállam nemzeti szabályozása alapján hozzáadottértékadó-kötelesnek kell tekinteni, ha e tagállam élt a 2006. december 19-i 2006/138/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 12. cikkének (1) bekezdésében előírt lehetőséggel, függetlenül attól, hogy a tevékenység folytonos-e, vagy az értékesítést végző személy termelői, kereskedői, illetve szolgáltatói tevékenységet végez-e, feltéve hogy az ügylet nem minősül a tulajdonos általi egyszeri joggyakorlásnak.

Nem minősül a 2006/138 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése és 12. cikkének (1) bekezdése szerinti hozzáadottértékadó-alanynak az a természetes személy, aki a területrendezési terv akaratától függetlenül bekövetkezett módosulása folytán építési telekké átminősített földterületen mezőgazdasági tevékenységet folytatott, amennyiben az említett földterület értékesítésébe kezd, ha ezek az értékesítések e személy magánvagyonára kezelésének körébe tartoznak.

Ha viszont e személy – hasonló eszközökhöz folyamodva, mint a 2006/138 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti termelő, kereskedő, illetve szolgáltatók – ezen értékesítések lebonyolítása érdekében komoly ingatlanértékesítési lépéseket tesz, úgy kell tekinteni, hogy e személy az említett cikk értelmében vett „gazdasági tevékenységet” végez, következésképpen hozzáadottértékadó-alanynak tekintendő.

E tekintetben közömbös az a körülmény, hogy e személy a 2006/138 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 3. pontja szerinti „térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő”.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: lengyel.