

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2012. április 26.(*)

„Héa – 2006/112/EK irányelv – A 73. cikk és a 80. cikk (1) bekezdése – Ingatlanok kapcsolt társaságok közötti adásvétele – Ügyleti érték – Kapcsolt személyek közötti ügylet esetén a héaalapot az ügylet szabadpiaci forgalmi értékeként meghatározó nemzeti szabályozás”

A C?621/10. és C?129/11. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket az Administrativen sad Varna (Bulgária) a Bírósághoz 2010. december 29?én és 2011. március 14?én érkezett, 2010. december 17?i és 2011. március 1?jei határozataival terjesztett el? az el?tte

a **Balkan and Sea Properties ADSITS** (C?621/10),

a **Provadinvest OOD** (C?129/11)

és

a **Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lév? eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök (el?adó), U. L?hmus, A. Rosas, A. Arabadjiev és C. G. Fernlund bírák,

f?tanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a bolgár kormány képviseletében T. Ivanov és E. Petranova (C?621/10), meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviseletében S. Petrova és L. Lozano Palacios (C?621/10), valamint L. Lozano Palacios és V. Savov (C?129/11), meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2012. január 26?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek a közös hozzáadottértékadó? rendszerr?l szóló,

2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 80. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket a Balkan and Sea Properties ADSITS (a továbbiakban: Balkan and Sea Properties) és a Provalidinvest ODD (a továbbiakban: Provalidinvest), valamint a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság várnai jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának igazgatója, a továbbiakban: Direktor) között, az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonására való jogosultságot elutasító adóellenőrző határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (3) preambulumbekkezdéséből következik, hogy „[a]nnak biztosítására, hogy a rendelkezések világos és ésszerű módon, a jogalkotás minőségének javítására vonatkozó elvvel összhangban kerüljenek bemutatásra, [a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.)] szerkezetét és szövegezését át kell dolgozni, bár ez elviekben nem eredményez érdemi változásokat a meglévő jogszabályban. [...]”.

4 Ugyanezen irányelv (26) preambulumbekkezdése pontosítja, hogy „[a] tagállamok számára lehetővé kell tenni meghatározott, korlátozott esetekben a beavatkozást a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás és beszerzés adóalapját illetően annak biztosítására, hogy a kapcsolt felek közötti, adóelőny elérését célzó ügyletek miatt ne keletkezzen adókiesés”.

5 Az említett irányelv 12. cikke kimondja:

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

- a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítése;
- b) építési telkek értékesítése.

(2) Az (1) bekezdés a) pontjának alkalmazásában »épület« minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény.

A tagállamok megállapíthatják az (1) bekezdés a) pontjában említett kritérium 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 rákövetkező értékesítés közötti időpont közötti időtartamot, feltéve hogy ezen időtartamok az öt, illetve két évet nem haladják meg.

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

6 A héairányelv 73. cikk elefírja, hogy „[a] 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés

és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevő, a szolgáltatás megrendelője vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat”.

7 Az említett irányelv 80. cikke elírja:

„(1) Az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállamok a következő esetekben rendelkezhetnek arról, hogy az olyan kedvezményezettek részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások esetében, akikhez (amelyekhez) az értékesítő (szolgáltató) – a tagállam meghatározása szerinti – családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezetői beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat fűzi, az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen:

- a) amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kedvezményezettje nem teljes mértékben jogosult a 167–171. cikk és a 173–177. cikk szerinti adólevonásra;
- b) amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és az értékesítő vagy a szolgáltató nem teljes mértékben jogosult a 167–171. cikk és 173–177. cikk szerinti adólevonásra, valamint a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás a 132., 135., 136., 371., 375., 376., 377. cikk, a 378. cikk (2) bekezdése, a 379. cikk (2) bekezdése és a 380–390. cikk értelmében adómentes;
- c) amennyiben az ellenérték magasabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és az értékesítő vagy a szolgáltató nem teljes mértékben jogosult a 167–171. cikk és a 173–177. cikk szerinti adólevonásra.

Az első albekezdés alkalmazásában a jogi kapcsolat magában foglalhatja a munkáltató és a munkavállaló, a munkavállaló családja vagy más, a munkavállalóhoz közel álló személyek közötti kapcsolatot.

(2) Amennyiben a tagállamok élnek az (1) bekezdésben biztosított lehetőséggel, meghatározhatják az értékesítő, szolgáltatók vagy terméket beszerző, szolgáltatást igénybevevő azon kategóriáit, amelyekre az intézkedések alkalmazhatók.

(3) A tagállamok tájékoztatják a héabizottságot az (1) bekezdésnek megfelelően nemzeti jogukban elfogadott intézkedésekről, amennyiben azok nem a 77/388/EGK irányelv 27. cikke (1)–(4) bekezdésével összhangban a Tanács által 2006. augusztus 13-án elfogadott engedélyezett és az e cikk (1) bekezdése értelmében fenntartott intézkedések.”

8 A héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontja szerint a tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

- „j) épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével;
- k) beépítetlen földterület értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett építési telkek kivételével”.

9 Az említett irányelv 273. cikke elírja:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a hűség pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is

figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelembe a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A nemzeti jog

10 A hozzáadottértékadóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n° 63, 2006. augusztus 4., a továbbiakban: ZDDS) 12. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Adóköteles ügyletnek minősül a 6. és 9. cikk értelmében vett minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, amennyiben azt az e törvény szerint adóköteles személy végzi, és a teljesítés helye belföldön található, valamint minden olyan nulla százalékos adókulcs alá tartozó értékesítés, amelyet adóköteles személy végez, kivéve ha e törvény eltérően rendelkezik”.

11 A ZDDS 27. cikke (3) bekezdésének 1. pontja értelmében az adóalapot kapcsolt személyek közötti termékértékesítés esetén a szabadpiaci forgalmi érték képezi.

12 A ZDDS 45. cikkének (1) bekezdése szerint „az ingatlanon fennálló tulajdonjog átruházása, korlátolt dologi jog keletkeztetése vagy átruházása, valamint haszonbérbe vagy bérbeadása adómentes ügylet”.

13 Az említett 45. cikk az (5) bekezdésének 2. pontjában pontosítja, hogy „az (1) bekezdés nem alkalmazandó a felszerelések, gépek, tartozékok, vagy olyan épületek tulajdonjogának vagy az azokon fennálló korlátolt dologi jog átruházására, amelyek a földhöz szorosan kapcsolódnak, vagy pedig a föld alatt található, illetve ezek bérbeadására”.

14 A ZDDS 67. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy „az adó összegét az adóalapnak az adókulccsal történő megszorzása útján kell kiszámítani”.

15 A ZDDS 70. cikkének (5) bekezdése szerint „a jogszerűtlenül beszedett adó nem jogosít adólevonásra”.

16 Az adó- és társadalombiztosítási perrendtartás (Danachnoosiguritelnia protsesualen kodeks, DV n° 105, 2005. december 29.) kiegészítő rendelkezései 1. §-ának 3. pontja pontosítja, hogy „kapcsolt személyek”:

a) a házastársak, az egyenes ági és legfeljebb harmadfokú oldalági rokonok; a legfeljebb másodfokú sógorok a 123. cikk (1) bekezdése 2. pontjának alkalmazásában, amennyiben ket a közös háztartásba befogadták;

b) a munkáltató és a munkavállaló;

c) a társasági tagok;

d) azok a személyek, akik vagy amelyek közül az egyik a másik személy vagy a másik személy leányvállalata ügyvezetésének a tagja;

e) azok a személyek, amelyek ügyvezetésének vagy felügyelőbizottságának egy és ugyanazon jogi vagy természetes személy a tagja, mégpedig abban az esetben is, ha a természetes személy valamely más személyt képvisel;

- f) az a társaság vagy személy, aki vagy amely a társaságban szavazati jogot biztosító üzletrészek vagy részvények több mint 5%-ával rendelkezik;
- g) azok a személyek, amelyek közül az egyik ellenőrzést gyakorol a másik felett;
- h) azok a személyek, amelyek tevékenysége felett valamely harmadik személy vagy annak leányvállalata gyakorol ellenőrzést;
- i) azok a személyek, akik vagy amelyek valamely harmadik személy vagy annak leányvállalata felett közösen gyakorolnak ellenőrzést;
- j) azok a személyek, akik vagy amelyek közül az egyik a másik kereskedelmi ügynöke;
- k) azok a személyek, akik vagy amelyek közül az egyik a másiknak ingyenes vagyoni elnyújtott (ajándékozás);
- l) azok a személyek, akik vagy amelyek közvetlenül vagy közvetve tagjai valamely más személy vagy más személyek ügyvezetésének, felügyelőbizottságának, vagy részesednek annak, illetve azok tőkéjébe, minek alapján egymás között a szokásostól eltérő feltételekben állapodhatnak meg.”

17 Az említett kiegészítő rendelkezések 1. §-ának 4. pontja szerint „ellenőrzés” akkor valósul meg, ha az ellenőrzés gyakorlója:

- „a) közvetlenül vagy közvetve vagy valamely más személlyel kötött megállapodás alapján valamely más személy legfőbb szervében a szavazatok több mint felével rendelkezik, vagy
- b) lehetőséggel rendelkezik arra, hogy valamely más személy ügyvezetése vagy felügyelőbizottsága tagjainak több mint felét közvetlenül vagy közvetve meghatározza, vagy
- c) lehetőséggel rendelkezik arra, hogy társasági szerződés, alapszabály, illetve alapító okirat vagy szerződés alapján valamely más személy tevékenységét irányítsa, mégpedig akár valamely leányvállalaton keresztül vagy leányvállalattal közösen is, vagy
- d) valamely társaság részvényeseként vagy tagjaként e társaság más tagjaival vagy részvényeseivel kötött ügylet alapján a társaság legfőbb szervében a szavazatok több mint felét önállóan ellenőrizi, vagy
- e) más módon meghatározó befolyást gyakorolhat a társaság tevékenységét érintő határozathozatalra.”

Az alapeljárások és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

A C-621/10. sz. ügy

18 A Balkan and Sea Properties részvénytársaság ingatlanrészvények kibocsátása útján gyjtött pénzeszközök befektetésével foglalkozott.

19 A Balkan and Sea Properties 2009 márciusában a Ravda tur EOOD-tól közjegyzői okirattal ingatlanokat vásárolt összesen 21 318 852 leva értékben. E társaság a Holding Varna AD tulajdonában van, amely önmaga a Balkan and Sea Properties tőkéjének 27,98%-át birtokolja.

- 20 A végleges szerződés megkötésekor és a végleges számlák kiállításakor levonásra került a hÉa.
- 21 A kapcsolt személyek közötti értékesítés esetén az adóalapot a termékek szabadpiaci forgalmi értékeként meghatározó nemzeti szabályozás vonatkozásában két szakvéleményt kértek, az egyiket a Balkan and Sea Properties, a másikat pedig az adóhatóság megbízásából. Az utóbbi szakvélemény megállapította, hogy a termékek 21 216 300 levára becsült szabadpiaci forgalmi értéke kevesebb volt azok tényleges eladási áránál.
- 22 Az adóhatóság álláspontja szerint tehát a termékek szabadpiaci forgalmi értékeknél magasabb árral számított hÉa jogszerűtlenül felszámított adó, amely tehát nem levonható, és így a 2009. júliusi adómegállapítási időszak vonatkozásában a Balkan and Sea Propertiesnek nem volt joga levonni az e szabadpiaci forgalmi érték és a szóban forgó termékek tényleges eladási ára közötti különbség után elzárólag felszámított hÉát.
- 23 Az adóellenőrzési határozatot közigazgatási úton megtámadták a Direktor előtt. Az utóbbi megengedte a hÉalevonási jog elutasítását.
- 24 A Balkan and Sea Properties az Administrativen sad Varnához (várnai közigazgatási bíróság) fordult.
- 25 Az említett társaság állítja többek között, hogy a ZDDS rendelkezései nem egyeztethetők össze a hÉairányelv 80. cikkének (1) bekezdésével, és kéri az uniós jog e rendelkezésének közvetlen alkalmazását.
- 26 E körülmények között az Administrativen sad Varna felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé elzárólagos döntéshozatal céljából:
- „1) Úgy kell-e értelmezni a [hÉa]irányelv 80. cikke (1) bekezdésének c) pontját, hogy a kapcsolt személyek közötti termékértékesítés esetén, amennyiben az ellenérték magasabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, az adóalap csak akkor egyezik meg az ügylet szabadpiaci forgalmi értékével, ha az értékesítő nem teljes mértékben jogosult a termékértékesítés tárgyát képező termékek beszerzése, illetve értékesítése után elzárólag felszámított hÉa levonására?
- 2) Úgy kell-e értelmezni a [hÉa]irányelv 80. cikke (1) bekezdésének c) pontját, hogy ha az értékesítő gyakorolta a kapcsolt személyek között a szabadpiaci forgalmi értéknél magasabb értéken egymás után végrehajtott termékértékesítések tárgyát képező termékek és szolgáltatások után elzárólag felszámított hÉa teljes levonásához való jogot, és ezen adólevonási jognak az irányelv 173–177. cikke szerinti korrekciójára nem került sor, a tagállam nem hozhat olyan intézkedést, amely adóalapként kizárólag a szabadpiaci forgalmi értéket határozza meg?
- 3) Kimerítően sorolja-e fel a [hÉa]irányelv 80. cikkének (1) bekezdése azokat az eseteket, amelyek feltételét képezik annak, hogy a tagállamok olyan intézkedéseket hozzanak, amelyek alapján az adóalapot termékértékesítés esetén az ügylet szabadpiaci forgalmi értéke képezi?
- 4) Megengedhető-e a [ZDDS] 27. cikke (3) bekezdésének 1. pontjában foglalthoz hasonló nemzeti jogi szabályozás a [hÉa]irányelv 80. cikke (1) bekezdésének a), b) és c) pontjában felsorolt körülményektől eltérő körülmények között?
- 5) Közvetlen hatállyal bír-e a [hÉa]irányelv 80. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti rendelkezés a jelenlegihez hasonló esetben, és azt a nemzeti bíróság közvetlenül alkalmazhatja-e?”

- 27 A Provadinvest korlátolt felel?sség? társaság els?dleges tevékenysége mez?gazdasági ingatlanok és polietilén fóliával fedett melegházak acélszerkezetének haszonbérbe adására irányul.
- 28 Jegyz?i okirattal e társaság 2009 júniusában két, az azokon felépített melegházszerkezetek üzemeltetését szolgáló földdarabot értékesített egyik tagjának, egyet pedig a képvisel?jének. E földdarabokat az azokon felépített melegházszerkezetekkel, illetve valamennyi fejlesztéssel és meglév? ültetvénnyel együtt értékesítették, egyenként 25 000 leváért.
- 29 A Provadinvest ezen értékesítések tekintetében nem tüntetett fel héát a számlákon.
- 30 Az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az ingatlanértékesítések tartalmaztak mind héamentes telekértékesítéseket, mind pedig adóköteles, a tartozékokra, a fejlesztésekre és az ültetvényekre vonatkozó értékesítést is.
- 31 A nemzeti szabályozás értelmében, amennyiben a szóban forgó értékesítések kapcsolt személyek közötti értékesítések, a héaalap az értékecsl? által megállapított szabadpiaci forgalmi érték. Ezen értékecsl? a három telken található polietilén fóliával fedett melegházszerkezetek szabadpiaci forgalmi összértékét 392 700 levára, azaz az ellenszolgáltatásként ténylegesen megfizetett összegnél magasabbra becsülte.
- 32 Az adóhatóság 2009 júniusában adóellen?rzési határozatot bocsátott ki a 2009. június havi adómegállapítási id?szak vonatkozásában. Az utóbbi határozatot közigazgatási úton megtámadták a Direktor el?tt, aki meger?sítette a Provadinvest terhére megállapított héa összegét.
- 33 A Provadinvest keresetet indított az Administrativen sad Varna el?tt.
- 34 A kérdést el?terjeszt? bíróság álláspontja szerint a szóban forgó mez?gazdasági földterületek értékesítése adómentes értékesítésnek min?sül a ZDDS 45. cikkének (1) bekezdése értelmében, és az e területekre épített létesítmények értékesítése adóköteles értékesítésnek min?sül, mivel az ugyenezen cikk (5) bekezdése 2. pontjában foglalt kivételek alá tartozik.
- 35 Ilyen körülmények között az Administrativen sad Varna felfüggesztette az eljárást, és a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé el?zetes döntéshozatalra:
- „1) Úgy kell?e értelmezni a [héa]irányelv 80. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontját, hogy a kapcsolt személyek közötti termékértékesítés esetén, amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, az adóalap csak akkor egyezik meg az ügylet szabadpiaci forgalmi értékével, ha az értékesít? vagy a szerz? fél nem teljes mértékben jogosult a termékértékesítés tárgyát képez? termékek beszerzése, illetve el?állítás után el?zetesen felszámított adó levonására?
- 2) Úgy kell?e értelmezni a [héa]irányelv 80. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontját, hogy ha az értékesít? gyakorolta a kapcsolt személyek között a szabadpiaci forgalmi értéknél alacsonyabb értéken egymás után végrehajtott termékértékesítések tárgyát képez? termékek és szolgáltatások után el?zetesen felszámított adó teljes levonásához való jogot, és ezen adólevonási jognak [ezen] irányelv 173–177. cikke szerinti korrekciójára nem került sor, és a termékértékesítések az [említett] irányelv 132., 135., 136., 371., 375., 376., 377. cikke, 378. cikkének (2) bekezdése, 379. cikkének (2) bekezdése, valamint 380–390. cikke értelmében nem élveznek adómentességet, a tagállam nem hozhat olyan intézkedést, amely adóalapként kizárólag a szabadpiaci forgalmi

értéket határozza meg?

3) Úgy kell-e értelmezni a [héa]irányelv 80. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontját, hogy ha a szerző fél gyakorolta a kapcsolt személyek között a szabadpiaci forgalmi értéknél alacsonyabb értéken végrehajtott termékértékesítések tárgyát képező termékek és szolgáltatások után elzeteresen felszámított adó teljes levonásához való jogot, és ezen adólevonási jognak az irányelv 173–177. cikke szerinti korrekciójára nem került sor, a tagállam nem hozhat olyan intézkedést, amely adóalapként kizárólag a szabadpiaci forgalmi értéket határozza meg?

4) Kimerít-e sorolja-e fel a [héa]irányelv 80. cikkének (1) bekezdése azokat az eseteket, amelyek feltételét képezik annak, hogy a tagállamok olyan intézkedéseket hozzanak, amelyek alapján az adóalapot termékértékesítés esetén az ügylet szabadpiaci forgalmi értéke képezi?

5) Megengedhet-e a [ZDDS] 27. cikke (3) bekezdésének 1. pontjában foglalthoz hasonló nemzeti jogi szabályozás a [héa]irányelv 80. cikke (1) bekezdésének a), b) és c) pontjában felsorolt körülményektől eltérő körülmények között?

6) Közvetlen hatállyal bír-e a [héa]irányelv 80. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja szerinti rendelkezés a jelenlegihez hasonló esetben, és azt a nemzeti bíróság közvetlenül alkalmazhatja-e?”

36 A Bíróság elnöke 2011. július 13-ai végzésével a szóbeli szakasz lefolytatása és az ítélethozatal céljából egyesítette a C-621/10. és a C-129/11. sz. ügyet.

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Elzeteres észrevételek

37 A C-129/11. sz. ügyben a kérdést elterjesztő bíróság szükségesnek véli az alapeljárás tárgyát képező adóellenőrző határozat jogszerűségének megítélését, az esedékes adó összegén kívül annak meghatározását, hogy teljesültek-e a mezőgazdasági földterületek és az azokra épített létesítmények értékesítése héa alá vonásának feltételei.

38 Ennek érdekében mérlegelni kell, hogy az ebben az ügyben szóban forgó építmények, azaz a polietilén fóliával fedett melegházak és a hozzájuk tartozó telkek értékesítése adómentes-e a héairányelv 135. cikke értelmében. Az e kérdésre adott válasz attól függ, hogy ezen építményeket az ugyenezen irányelv 12. cikke (2) bekezdésének első albekezdése szerinti „épületnek” lehet-e minősíteni.

39 Igenlő válasz esetén, amennyiben úgy tekinthető, hogy az említett javak értékesítése az első használatbavétel előtt történt, akkor adómentes ügyletről van szó, míg ellentétes esetben az ügylet ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja alapján az adózás választására irányuló lehetőséggel mellett adómentes.

40 Ha az említett építmények és a hozzájuk tartozó telkek nem minősíthetők a héairányelv 12. cikke (2) bekezdésének első albekezdése szerinti „épületnek”, különbséget kell tenni aszerint, hogy elkülönült telekértékesítési és más ügyletekről van-e szó, vagy alapvetően telekértékesítésekről álló egyetlen összetett ügyletről (lásd ebben az értelemben a C-461/08. sz. Don Bosco Onroerend Goed ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-11079. o.] 35–38. pontját). Ezenkívül meg kell vizsgálni, hogy a szóban forgó telkek a héairányelv 12. cikkének (3) bekezdése szerinti „építési telek” fogalma alá tartoznak-e. Ebben az esetben az ügyletek adókötelesek. Ellenkező esetben pedig adómentesek az ügyletek az említett irányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontja alapján az adózás választására irányuló lehetőség mellett.

41 Az EUMSZ 267. cikkben említett eljárás keretében kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság hatáskörébe tartozik az ilyen ténykérdések megítélése (lásd ebben az értelemben a 104/77. sz. Oehlschläger-ügyben 1978. március 16-án hozott ítélet [EBHT 1978., 791. o.] 4. pontját; a C-30/93. sz. AC-ATEL Electronics Vertriebs ügyben 1994. június 2-án hozott ítélet [EBHT 1994., I-2305. o.] 16. és 17. pontját, valamint a C-318/98. sz., Fornasar és társai ügyben 2000. június 22-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-4785. o.] 31. és 32. pontját).

A C-621/1. sz. ügyben előterjesztett, első négy kérdésről és a C-129/11. sz. ügyben előterjesztett, első öt kérdésről

42 Együtt vizsgálandó kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 80. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az ott felsorolt feltételek kimerítik jellegűek, vagy elfogadható-e, hogy a kapcsolt személyek esetén az adóalap az ebben a rendelkezésben kifejezetten előírt esetektől eltérő esetekben a szabadpiaci forgalmi érték, különösen, ha az adóalany teljes körű adólevonásra jogosult.

43 A héairányelv 73. cikkében kimondott általános szabálynak megfelelően az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapja azon ellenérték, amelyet az adóalany e tekintetben ténylegesen kap. Ez az ellenérték szubjektív – azaz ténylegesen megkapott – érték, nem pedig objektív feltételek alapján becsült érték (lásd ebben az értelemben a 154/80. sz. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ügyben 1981. február 5-én hozott ítélet [EBHT 1981., 445. o.] 13. pontját, a C-412/03. sz. Hotel Scandic Gåsabäck ügyben 2005. január 20-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-743. o.] 21. pontját és a C-285/10. sz. Campsa Estaciones de Servicio ügyben 2011. június 9-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-5059. o.] 28. pontját).

44 Az említett irányelv 73. cikke egy alapelv kifejeződése, amelynek szükségszerű következménye, hogy az adóhatóság hűa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett (lásd ebben az értelemben a C-330/95. sz. Goldsmiths-ügyben 1997. július 3-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-3801. o.] 15. pontját).

45 Lehetvé téve, hogy bizonyos esetekben az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen, a héairányelv 80. cikkének (1) bekezdése kivételt teremt az említett irányelv 73. cikkében előírt általános szabály alól, amely önmagában szigorúan értelmezendő (lásd a C-453/05. sz. Ludwig-ügyben 2007. június 21-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-5083. o.] 21. pontját, valamint a C-41/09. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2011. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-831. o.] 58. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

46 Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv (26) preambulumbekkezdése szerint annak 80. cikke (1) bekezdésének célja az adócsalás vagy az adókikerülés megakadályozása.

47 Márpedig amint azt a főtanácsnok az indítványa 30. pontjában megállapította, amikor mesterségesen alacsony vagy magas áron kerül sor termékértékesítésre vagy

szolgáltatásnyújtásra olyan felek között, amelyek mindegyike teljes héalevonási joggal rendelkezik az ügylet vonatkozásában, ebben a szakaszban nem beszélhetünk adócsalásról vagy adókikerülésről. A mesterségesen alacsony vagy magas ár csak a végső fogyasztó és az arányos adólevonási joggal rendelkező, „vegyes” adóalany szintjén vezethet adóbevételek kieséséhez.

48 Ennélfogva csak ha az ügyletben érintett személy nem teljes körű adólevonásra jogosult, nem áll fenn az adócsalás vagy adókikerülés veszélye, amelynek megakadályozását lehetővé teszi a tagállamok számára ezen irányelv 80. cikkének (1) bekezdése.

49 Az ilyen megállapítás nem sérti a tagállamok azon lehetőségét, hogy más kötelezettségeket írjanak elő a csalás megakadályozása érdekében a héairányelv 273. cikkének alapján és az ott előírt feltételek tiszteletben tartása mellett.

50 Ezen értelmezést megerősíti a 2006. július 24-i 2006/69/EK tanácsi irányelvvel (HL L 221., 9. o.) módosított 77/388 hatodik irányelv 11. cikke A. része (6) bekezdésének megfogalmazása, amelynek rendelkezéseit lényegében átveszi a héairányelv 80. cikkének (1) bekezdése (lásd annak harmadik francia bekezdését), amely szerint az előírt eltérés „alkalmazási köre a következő esetekre korlátozódik”.

51 A fentiekből következik, hogy a héairányelv 80. cikkének (1) bekezdésében megállapított alkalmazási feltételek kimerítő jellegűek, és így e rendelkezésre alapítva valamely nemzeti jogszabály nem írhatja elő, hogy az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték az említett rendelkezésben felsorolt esetektől eltérő esetekben, többek között, ha a szolgáltató, a szállító vagy a vevő teljes körű héalevonásra jogosult.

52 Következésképpen úgy kell válaszolni a C-621/10. sz. ügyben előterjesztett első négy és a C-129/11. sz. ügyben előterjesztett első öt kérdésre, hogy a héairányelv 80. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az ott felsorolt alkalmazási feltételek kimerítő jellegűek, így valamely nemzeti jogszabály e rendelkezésre alapítva nem írhatja elő, hogy az említett rendelkezésben felsorolt esetektől eltérő esetekben az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték, többek között, ha az adóalany teljes körű héalevonásra jogosult, amelynek vizsgálata a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik.

A C-621/1. sz. ügyben előterjesztett, ötödik kérdésről és a C-129/11. sz. ügyben előterjesztett, hatodik kérdésről

53 E kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 80. cikkének (1) bekezdése közvetlen hatállyal rendelkezik-e, és a nemzeti bíróság következképpen közvetlenül alkalmazhatja-e azt az alapeljáráásban.

54 A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a belső jog rendelkezését minden olyan esetben, ahol a nemzeti jog mérlegelési mozgásteret biztosít számára, az uniós jog követelményeivel összhangban értelmezze és alkalmazza, és amennyiben ilyen értelmezésre nincs lehetőség, a kérdést előterjesztő bíróság köteles mellőzni a nemzeti jog azon rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek e követelményekkel ellentétesek (lásd ebben az értelemben a C-357/06. sz. Frigerio Luigi & C ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-12311. o.] 28. pontját, valamint a C-395/08. és C-396/08. sz., Bruno és társai ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-5119. o.] 74. pontját).

55 Amint azt a jelen ítélet 42–51. pontja megállapítja, a héairányelv 80. cikkének (1) bekezdése csak az ott felsorolt esetekben teszi lehetővé az ezen irányelv 73. cikkében megállapított általános szabály alóli eltérést.

56 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamennyi olyan esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései a tartalmuk alapján feltétlennek és kellően pontosnak tűnnek, azokra a magánszemélyek a tagállammal szemben hivatkozhatnak, nevezetesen amennyiben az nem ültette át időben ezen irányelvet a nemzeti jogba, vagy amennyiben nem megfelelően ültette azt át (lásd a C-226/07. sz. Flughafen Köln/Bonn ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5999. o.] 23. pontját és a C-203/10. sz. Auto Nikolovi ügyben 2011. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-1083. o.] 61. pontját).

57 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik továbbá, hogy az a körülmény, hogy valamely irányelv rendelkezése választási lehetőséget biztosít a tagállamoknak, nem zárja ki feltétlenül azt, hogy – kizárólag az ezen irányelv rendelkezései alapján – kellő pontossággal meg lehessen határozni a magánszemélyeknek ily módon juttatott jogok tartalmát (lásd fent hivatkozott Flughafen Köln kontra Bonn ügyben hozott ítélet 30. pontját és a C-138/07. sz. Cobelfret ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-731. o.] 61. pontját).

58 A héairányelv 80. cikkének (1) bekezdése egyértelműen és kimerítő jelleggel megállapítja azon feltételeket, amelyeket a tagállamnak annak érdekében kell teljesítenie, hogy jogszabályaiban előírassa a kapcsolt személyek közötti ügylet adóalapja kiigazításának lehetőségét.

59 Ennélfogva, ha az alapügyben szóban forgó, a ZDDS 27. cikkének (3) bekezdése alá tartozó ügyletek megfelelnek az említett 80. cikk (1) bekezdésében előírt egyik vagy másik helyzetnek, az érintett tagállamot úgy kell tekinteni, mint amely élt az ugyanezen (1) bekezdésben előírt lehetőséggel.

60 Ezzel szemben, ha az említett ügyletek nem felelnek meg a héairányelv 80. cikkének (1) bekezdésében foglaltaknak, e cikket úgy kell értelmezni, hogy az az olyan társaságok számára, mint amilyenek az alapügy felperesei, biztosítja azt a jogot, hogy az azzal ellentétes belső jogszabályi rendelkezések kérdést előterjesztő bíróság általi alkalmazásával szemben közvetlenül hivatkozzanak rá (lásd analógia útján a fent hivatkozott Flughafen Köln/Bonn ügyben hozott ítélet 33. pontját). Ebben az esetben, ha lehetetlennek tűnik a ZDDS vonatkozó rendelkezéseinek az ezen irányelv 80. cikkének (1) bekezdésével összhangban történő értelmezése, a nemzeti bíróság köteles eltekinteni e rendelkezések alkalmazásától, amennyiben azok összeegyeztethetetlenek az említett 80. cikk (1) bekezdésével.

61 Ebből következik, hogy a héairányelv 73. cikkét kellene alkalmazni annak megállapítása érdekében, hogy az ugyanezen irányelvben előírt eltérésekre tekintettel az alapeljárásban vitatott ügyletek adóalapja a ténylegesen kapott ellenérték. Így a Bíróság a 2006/69 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja, jelenleg a héairányelv 73. cikke vonatkozásában úgy ítélte meg, hogy e rendelkezés közvetlen hatállyal bír (lásd ebben az értelemben a C-62/93. sz. BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 34–36. pontját, valamint a C-62/00. sz. Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6325. o.] 47. pontját).

62 Ennélfogva azt kell válaszolni a C-621/1. sz. ügyben előterjesztett, ötödik kérdésre és a C-129/11. sz. ügyben előterjesztett, hatodik kérdésre, hogy az alapügyben szereplő körülmények között a héairányelv 80. cikkének (1) bekezdése az érintett társaságok számára biztosítja azt a jogot, hogy az e rendelkezéssel összeegyeztethetetlen nemzeti rendelkezések alkalmazásával szemben közvetlenül hivatkozzanak rá. A belső jogszabályok említett irányelv 80. cikkének (1) bekezdésével összeegyeztethető értelmezésének hiányában a kérdést előterjesztő bíróságnak el kell tekintenie az e cikkel ellentétes jogszabályok valamennyi rendelkezésének alkalmazásától.

A költségekről

63 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 80. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az ott felsorolt alkalmazási feltételek kimerítik jellegűek, és így valamely nemzeti jogszabály e rendelkezésre alapítva nem írhatja elő, hogy az adóalap az említett rendelkezésben felsorolt esetektől eltérő esetekben a szabadpiaci forgalmi érték, többek között, ha az adóalany teljes körű hozzáadottértékadó-levonásra jogosult, amelynek vizsgálata a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik.**
- 2) **Az alapügyben szereplő körülmények között a 2006/112 irányelv 80. cikkének (1) bekezdése az érintett társaságok számára biztosítja azt a jogot, hogy az e rendelkezéssel összeegyeztethetetlen nemzeti rendelkezések alkalmazásával szemben közvetlenül hivatkozzanak rá. A belső jogszabályok említett irányelv 80. cikkének (1) bekezdésével összeegyeztethető értelmezésének hiányában a kérdést előterjesztő bíróságnak el kell tekintenie az e cikkel ellentétes jogszabályok valamennyi rendelkezésének alkalmazásától.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.