

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2012. november 8. (*)

„Adózás – HÉA – Adóköteles ügyletek – A »vállalkozás keretében« szerzett termékek vállalkozási célú felhasználása – Ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek minősítés – Az adóalany tulajdonában lévő, harmadik személy által átalakított területek”

A C-299/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2011. június 15-én érkezett, 2011. május 13-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

a **Gemeente Vlaardingen**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, A. Borg Barthet, M. Ilešić (előadó), E. Levits és M. Berger bírák,
főtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. május 24-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Gemeente Vlaardingen képviseletében G. J. A. van Kalmthout advocaat,
- a holland kormány képviseletében C. Wissels, J. Langer és M. K. Bulterman, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és P. van Nuffel, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2012. szeptember 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-

rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) és a Gemeente Vlaardingen (Vlaardingen önkormányzata, a továbbiakban: Vlaardingen) között folyamatban lévő eljárásban nyújtották be, amelynek tárgya az a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: hía), amely amiatt merült fel, hogy Vlaardingen az általa folytatott vállalkozási tevékenysége körébe vonta azokat a tulajdonában lévő ingatlanokat, amelyeken harmadik személy felújítási munkákat végzett.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. Tekintettel azonban az alapügybeli tényállás időpontjára, az alapügyre a hatodik irányelv vonatkozik.

4 A hatodik irányelv 2. cikke szerint:

„A [hía] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;
2. a termékimport.”

5 Ezen irányelv 4. cikke ekként rendelkezett:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez [...].

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, [...]. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

(3) 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 ismérv alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre és a hozzátartozó telekre vonatkozóan.

A tagállamok alkalmazhatnak az első használatbavételtől eltérő követelményt is [...].

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

b) Építési telkek értékesítése

»Építési teleknek« számít minden közmunkavesítettlen vagy közmunkavesített földterület, amelyet a tagállamok ennek minősítenek.

[...]"

6 A hatodik irányelv V. címe az „Adóköteles tevékenységek” címet viselte, és e cím alatt volt található ezen irányelv 5., 6. és 7. cikke, amelyek a „Termékértékesítés”, a „Szolgáltatásnyújtás” és a „Termékimport” címet viselték.

7 A hatodik irányelv 5. cikkének szövege így szólt:

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

[...]

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

[...]

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

a) az adóalany által üzletvitele [helyesen: vállalkozása] keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott termékek üzleti célra [helyesen: saját vállalkozása céljaira] történő felhasználása, amennyiben az ilyen terméknek egy másik adóalanytól való megszerzése nem jogosítaná fel a [héta] teljes levonására;

b) a terméknek az adóalany által egy nem adóköteles tevékenységhez történő felhasználása, ha e termék beszerzése vagy felhasználása – az a) pontnak megfelelően – az előzetesen felszámított [héta] teljes vagy részleges levonására jogosította;

c) a (8) bekezdésben meghatározott esetek kivételével, a termékek valamely adóalany vagy jogutódja által történő megtartása az adóköteles gazdasági tevékenység folytatásának megszüntetése után, ha e termékek beszerzése vagy felhasználása – az a) pontnak megfelelően – teljes vagy részleges adólevonásra jogosította.

[...]"

8 Az említett irányelv 11. cikke kimondta:

„A. *Belföldön*

(1) Az adóalap a következő:

[...]

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

[...]"

9 Ugyanezen irányelv 13. cikkének B. része szerint:

„[...] [A] tagállamok mentesítik az adó alól [...]

[...]

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 [helyesen: b) pontjában] megjelölt építési telkek kivételével.”

10 A 2006/112 irányelv 18. és 74. cikke lényegében megegyezik a hatodik irányelv 5. cikkének (7) bekezdésével és 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával.

A holland jog

11 A forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény (Wet op de Omzetbelasting 1968, a továbbiakban: Wet OB) 3. cikkének az alapügybeli tényállás id?pontjában hatályos változata a következ?képpen rendelkezett:

„(1) Termékértékesítésnek min?sülnek a következ?k:

[...]

c) ingatlannak az épít? általi értékesítése, az építési teleknek nem min?sül? beépítetlen ingatlant kivéve [...]

[...]

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

[...]”

12 A Wet OB 8. cikkének (3) bekezdése kimondja:

„A 3. cikk (1) bekezdésének g) és h) pontja [...] értelmében vett értékesítések szempontjából ellenértéknek az a (forgalmi adót nem tartalmazó) összeg tekintend?, amelyet a termékért akkor kellett volna fizetni, ha azt az értékesítés id?pontjában olyan állapotban szerezték volna meg vagy állították volna el?, amilyen állapotban az ebben az id?pontban található volt.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

13 Vlaardingén tulajdonát képezi egy olyan sportlétesítmény, amely több szabadtéri pályát is magában foglal. E pályákat különböz? sportegyesületeknek – a rájuk nézve kedvez? el?írások szerint – héamentesen adja bérbe.

14 2003 folyamán Vlaardingén vállalkozókat bízott meg azzal, hogy m?burkolattal fedjék le az említett, eredetileg füves sportpályákat. Miután 2004-ben e munkákat átvette, továbbra is héamentesen adta bérbe ugyanezeket a pályákat azoknak a sportegyesületeknek, amelyek korábban is bérelték ?ket.

15 Miután rendezte ez említett munkálatoknak megfelel? számlákat, amelyek összege 1 547 440 eurót tett ki, amely 293 993 euró összeg? héát is magában foglalt, Vlaardingen e héaösszeget nem vonhatta le, mivel a szóban forgó pályákkal kapcsolatos tevékenysége, azaz e pályák sportegyesületeknek való bérbeadása mentes volt a héa alól.

16 A Vlaardingennel szemben lefolytatott adóellen?rzést követ?en az illetékes adóhatóság 2004 vonatkozásában 116 099 euró összeg? héa utólagos megállapításáról szóló határozatot küldött ezen önkormányzat részére. E hatóság szerint azt, hogy Vlaardingen a szóban forgó pályákat a bérbeadási tevékenysége céljára használta fel, „megbízás alapján anyagok, beleértve az ingatlanokat is, rendelkezésre bocsátása mellett el?állított termékek feletti vállalkozási célú rendelkezésnek” kell tekinteni a Wet OB 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja értelmében.

17 A héa számítása során az említett hatóság részben az érintett pályák létesítési költségeit, részben azon földterület értékét vette alapul, amelyen a pályák elhelyezkednek:

Pályalétesítési költségek: 1 547 440 euró

Telekérték: + 610 940 euró

Adóalap: 2 158 380 euró

A 2 158 380 euróra es? 19%-os héa: 410 092 euró

A megfizetett héa levonása a létesítés vonatkozásában: – 293 993 euró

Fizetend? héa: 116 099 euró

18 Vlaardingen a Rechtbank te 's-Gravenhage el?tt megtámadta ezt az adómegállapítást. Szerinte a tulajdonában lév?, immár m?burkolattal ellátott pályáknak a bérbeadási tevékenysége céljára való felhasználása nem tartozik a héa hatálya alá.

19 A Rechtbank te's-Gravenhage elutasította a Vlaardingen keresetét. A fellebbezési eljárásban a Gerechtshof 's-Gravenhage 2009. január 26-án hatályon kívül helyezte az els?fokú határozatot és a vitatott, utólagos adómegállapításról szóló határozatot. E bíróság különösen úgy ítélte meg, hogy a Wet OB 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja nem egyeztethet? össze a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjával annyiban, amennyiben a Wet OB e rendelkezése értelmében a harmadik személyek által el?állított termékek feletti pusztá rendelkezés is értékesítésnek tekintend?. A Staatssecretaris van Financiën felülvizsgálati kérelmet terjesztett el? a Gerechtshof 's-Gravenhage határozatával szemben.

20 A Hoge Raad der Nederlanden úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdésével és 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával összefüggésben értelmezett 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját, hogy a tagállam héát vethet ki valamely ingatlan dolognak az adóalany általi, adómentes célra történ? felhasználására akkor, ha:

– ez az ingatlan dolog az adóalany saját telkén és megbízásából valamely harmadik személy által ellenérték fejében elkészített dolog (építmény), és

– az adóalany ezt a telket korábban (ugyanazon) héamentes vállalkozási célra használta fel, és e vonatkozásban még nem élt adólevonással,

minek következtében az adóalany saját telkére, illetve annak értékére héát vetnek ki?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

21 Amint az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, az alapügyben érintett pályák Vlaardingen tulajdonát képezik, amely sportegyesületek számára adja bérbe őket. E bérbeadás héamentes gazdasági tevékenységet valósít meg.

22 Az is tény, hogy e pályák átalakítási munkái után Vlaardingennek héát kellett fizetnie. Anélkül, hogy tisztázni kellene, hogy ez az adóztatás a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdésében foglalt szabályból, vagy inkább más irányelvi szabályokból ered, a Bíróság elé terjesztett iratokból mindenesetre kiderül, hogy eredetileg nem az említett irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjában szereplő, ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek minősítés lehetősége váltotta ki az említett héafizetést, amelynek jogszerűségét Vlaardingen végül is nem vitatja.

23 Ellenben a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjában szereplő minősítési lehetőség váltotta ki a Vlaardingen által vitatott utólagos adómegállapítást, amelynek értelmében ezen önkormányzatnak a sportpályáin végzett átalakítási munkákat terhelő héa mellett azon földterület értéke után is héát kell fizetnie, amelyen e pályák elhelyezkednek.

24 Következésképpen az elterjesztett kérdést úgy kell érteni, amely arra irányul, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával összefüggésben értelmezett 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját, hogy abban az esetben, ha az adóalany héamentes gazdasági tevékenység céljára használja a tulajdonában lévő, harmadik személlyel átalakított pályákat, e hasznosításra ki lehet-e vetni a héát, amelynek alapja azon föld értéke, amelyen e pályák elhelyezkednek, és azok a költségek, amelyekkel e pályák kialakítása járt.

25 Az említett 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja olyan helyzetekre vonatkozott, amelyekben a hatodik irányelvben általános szabályként előírt levonási eljárás nem volt alkalmazható. Amennyiben a termékeket adóköteles gazdasági tevékenység céljára használják, az e termékeket terhelő, elzetiesen megfizetett adót a kétszeres adózás elkerülése végett le kell vonni. Ha viszont az adóalany által beszerzett termékeket adómentes tevékenységre használják, nem kerül sor az e termékek után megfizetett adó levonására (lásd különösen a C-184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3039. o.] 24. pontját, a C-515/07. sz. Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-839. o.] 28. pontját és a C-118/11. sz. Eon Aset Menidjunt ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet 44. pontját). Amint a holland kormány és az Európai Bizottság is említette, a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja többek között erre az esetre vonatkozik, amikor kizárt az elzetiesen megfizetett héa összegének későbbi levonása, mivel az értékesítésre irányuló gazdasági tevékenység héamentes.

26 Így különösen, amint a főtanácsnok az indítványa 45. pontjában kifejtette, az említett rendelkezés megengedte a tagállamoknak, hogy úgy alakítsák ki adószabályozásukat, hogy azok a vállalkozások, amelyek amiatt, hogy héamentes tevékenységet végeznek, és ezért nincs lehetőségük arra, hogy levonják azt a héát, amelyet a vállalkozási célú termékeik beszerzésekor megfizettek, ne szenvedjenek hátrányt azon versenytársaikkal szemben, akik ugyanezt a tevékenységet végzik olyan termékek révén, amelyeket héafizetés nélkül szereztek, miután maguk állították elő, vagy általánosabban a „vállalkozásuk keretében” szerezték őket. Ahhoz, hogy e

versenytársakra is ugyanaz az adóteher háruljon, mint azokra a vállalkozásokra, amelyek a termékeiket harmadik személyektől szerezték be, a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja lehetőséget biztosított a tagállamoknak arra, hogy a vállalkozás keretében szerzett termékek adómentes vállalkozási célra történő felhasználását az ezen irányelv 2. cikkének 1. pontja és 5. cikkének (1) bekezdése szerinti ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek minősítsék, és így hía alá vonják az említett felhasználást.

27 Ahhoz, hogy e lehetőséggel, amelyet a 2006/112 irányelv 18. cikke is biztosít, oly módon lehessen élni, hogy a hía terén ténylegesen megszűnjön minden egyenlőtlenség azon adóalanyok között, amelyek termékeiket más adóalanytól, illetve vállalkozásuk keretében szerezték, amint a holland kormány és a Bizottság is eladta, úgy kell érteni a „vállalkozása keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált [...] termékek” kifejezést, hogy az nemcsak a vállalkozás által saját maga előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált termékeket, hanem azokat a termékeket is magában foglalja, amelyeket harmadik személy állított elő, állított össze, termelt ki vagy munkált meg olyan anyagokból, amelyeket az említett vállalkozás bocsátott a rendelkezésére.

28 Ugyanis az az adóalany, amely adómentes tevékenység céljára használ fel olyan termékeket, amelyek tulajdonosa, és amelyeket harmadik személlyel készíttetett elő, vagy alakíttatott át, a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjában foglalt minősítés hiányában olyan helyzetbe kerülhetne, amelyben csak az e harmadik személy által elvégzett munkák képeznék a hía tárgyát. Ahhoz, hogy az ilyen adóalanyra az említett 5. cikk (7) bekezdése a) pontjának célkitűzése szerint ugyanaz az adóteher háruljon, mint azon versenytársaira, akik ugyanazt az adómentes tevékenységet végzik olyan termékek révén, amelyeket teljes egészében valamely harmadik személytől szereztek be, az szükséges, hogy az említett rendelkezésben foglalt minősítés kiterjedhessen mindazon termékekre, amelyet harmadik személy készített elő, vagy alakított át, és így az említett termékek teljes értékén alapuló híaakivetést eredményezzen.

29 Következésképpen az említett 5. cikk (7) bekezdésének a) pontjában foglalt, ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek minősítés lehetőségevel élő tagállam hatóságai nyugodtan dönthetnek úgy, hogy azt a hía terhet, amely arra az adóalanyra hárul, amely sportegyesületek számára ad bérbe műburkolattal ellátott sportpályákat, azonos szintre kell hozni azzal az adóval, amely azon versenytársat terhelne, aki sportegyesületek számára ad bérbe olyan, műburkolatú sportpályákat, amelyeket teljes egészében harmadik személytől vásárolt.

30 Az említett hatóságoknak tehát a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában szereplő, a 2006/112 irányelv 74. pontjába is áttett szabálynak megfelelően kell kiszámítaniuk az említett adóalany által fizetendő híaat az átalakított sportpályák felhasználása időpontjában, azaz az adómentes tevékenységhez való felhasználásuk időpontjában meghatározott érték alapján, amely a szóban forgó pályákhoz hasonló elhelyezkedésű, méretű és burkolatú sportpályák piaci árának felel meg. E szempontok alapján megfelelő adóalap lehet azon földterület értéke, amelyen az érintett pályák elhelyezkednek, és azok a költségek, amelyekkel e pályák kialakítása járt.

31 Ennek alapján az ilyen adóztatási rendszer nem eredményezheti a hía jogban kinyilvánított elvek megsértését, amelyeket minden körülmények között, így az említett minősítési lehetőséggel élve is tiszteletben kell tartaniuk az érintett tagállamoknak.

32 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hía alapvető jellemzői közé tartozik, hogy az érintett termékek és szolgáltatások hozzáadott értékére vonatkozik, mivel az adott ügylet után fizetendő adót a korábbi ügylet után megfizetett adó levonását követően kell kiszámítani (lásd különösen a C-208/91. sz. Beaulande-ügyben 1992. december 16-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-6709. o.] 14. pontját, a C-347/95. sz. UCAL-ügyben 1997. szeptember 17-én hozott ítélet [EBHT

1997., I-4911. o.] 34. pontját, valamint a C-308/01. sz. GIL Insurance ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-4777. o.] 33. pontját). Következésképpen a jelen ítélet el?z? pontjaiban értelmezett, ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek min?sítés lehet?ségével nem lehet abból a célból élni, hogy héát szedjenek be olyan termékek értéke után, amelyeket az érintett adóalany bocsátott azon harmadik személy rendelkezésére, aki azokat elkészítette vagy átalakította, feltéve hogy ez az adóalany az említett érték utáni héát egy korábbi adózás során már megfizette. Amint a Bizottság is hangsúlyozta, az ilyen ismételt adóztatás összeegyeztethetetlen lenne mind a héa fent hivatkozott alapvet? jellemz?ivel, mind az említett min?sítési lehet?ség céljával, amely kétségkívül arra irányul, hogy lehet?vé tegye a tagállamok számára, hogy héa alá vonják a termékek héamentes tevékenységekhez való felhasználását, de semmiképpen nem jelenti azt, hogy megengedné az említett tagállamok számára, hogy többszörösen héa alá vonják e termékek értékének ugyanazon részét.

33 A jelen esetben a nemzeti bíróságra hárul annak vizsgálata, hogy Vlaardingen az alapügybeli adómegállapítást megel?z?en fizetett-e héát azon földterület értéke után, amelyen a szóban forgó sportpályák elhelyezkednek. Ha megállapítást nyer, hogy fizetett, akkor azt a következtetést kell levonni, hogy az olyan utólagos adómegállapítás, amely Vlaardingen terhére történt, és amelynek alapját az említett földterület teljes értéke képezte, meghaladja a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjában foglalt lehet?séget, és ellentétes az irányelv általános rendszerével.

34 Abban az esetben pedig, ha megállapítást nyer, hogy Vlaardingen az alapügybeli adómegállapítást megel?z?en nem fizetett héát azon földterület értéke után, amelyen a szóban forgó sportpályák elhelyezkednek, azt megel?z?en, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjával összeegyeztethet?nek lehetne ítélni az említett utólagos adómegállapítást, még arról is meg kell gy?z?dni, hogy nem esnek-e e területek az ezen irányelv 13. cikke B. részének h) pontjában szabályozott adómentesség körébe.

35 Ugyanis az említett 13. cikk B. részének h) pontja szerint a beépítetlen földterület értékesítése, a hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdésének b) pontjában megjelölt építési telkek kivételével mentesek a héa alól.

36 Ezért az alapügybeli sportpályák vállalkozási célú használata csak abban az esetben héaköteles, ha azok beépített földterületeknek vagy az említett 4. cikk (3) bekezdésének b) pontja értelmében vett építési telkeknek min?sülnek. E tekintetben elegend? megjegyezni, hogy amennyiben a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjában foglalt lehet?ség alapján a beépítetlen és építési telkeknek nem min?sül? földterületek vállalkozási célú használatát ilyen földterületek ellenérték fejében történ? értékesítésének min?sítik, e min?sítés azzal jár, hogy alkalmazni kell a hatodik irányelv 13. cikke B. részének h) pontját, amely akadályát képezi bármely héakivetésnek.

37 A jelen esetben a kérdést el?terjeszt? bíróságra hárul annak ellen?rzése, hogy a m?burkolattal ellátott sportpályák vállalkozási célú felhasználása jogszer?en min?síthet?-e beépített földterületek vagy építési telkek értékesítésének.

38 A fentiek alapján a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával összefüggésben értelmezett 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját akként kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha az adóalany héamentes gazdasági tevékenység céljára használja a tulajdonában lév?, harmadik személlyel átalakított pályákat, e hasznosításra ki lehet vetni a héát, amelynek alapja azon föld értéke, amelyen e pályák elhelyezkednek, és azok a költségek, amelyekkel e pályák kialakítása járt, feltéve hogy az említett adóalany ezen érték és költségek után még nem fizetett héát, valamint hogy a szóban forgó területek nem tartoznak az említett irányelv 13. cikke B. részének h) pontjában szabályozott

adómentesség körébe.

A költségekről

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

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

Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával összefüggésben értelmezett 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját akként kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha az adóalany hozzáadottértékadó-mentes gazdasági tevékenység céljára használja a tulajdonában lévő, harmadik személlyel átalakított pályákat, e hasznosításra ki lehet vetni a hozzáadottérték-adót, amelynek alapja azon föld értéke, amelyen e pályák elhelyezkednek, és azok a költségek, amelyekkel e pályák kialakítása járt, feltéve hogy az említett adóalany ezen érték és költségek után még nem fizetett hozzáadottérték-adót, valamint hogy a szóban forgó területek nem tartoznak az említett irányelv 13. cikke B. részének h) pontjában szabályozott adómentesség körébe.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.