

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2015. július 9.(*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adózás – Hozzáadottértékadó – 77/388/EGK hatodik irányelv – 2. cikk, 1. pont és 4. cikk, (1) bekezdés – Adóalanyiség – Ingatlanügyletek – Egyéni vállalkozói tevékenységet folytató természetes személy magánvagyonába vont földterületek értékesítése – Adóalanyként eljáró személy”

A C-331/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vrhovno sodišče (Szlovénia) a Bírósághoz 2014. július 8-án érkezett, 2014. június 12-i határozatával terjesztett el az elte

Petar Kezi s.p. Trgovina Prizma

és

a Republika Slovenija

között folyamatban lévő eljárásban

A BÍRÓSÁG (második tanács)

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, J.-C. Bonichot (előadó), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça és C. Lycourgos bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- Petar Kezi s.p., Trgovina Prizma képviseletében B. Ozimek odvetnica,
- a szlovén kormány képviseletében A. Grum, meghatalmazotti minőségben
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és B. Rous Demiri, 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 elzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes

adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikke 1. pontjának, valamint 4. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Petar Kezi? s.p. Trgovina Prizma (Petar Kezi? „Trgovina Prizma” elnevezés alatt egyéni vállalkozói tevékenységet folytató természetes személy) és a Ministrstvo za finance (pénzügyminisztérium) által képviselt Republika Slovenija között földterületek értékesítését terhel? hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) felszámítása tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 2. cikke el?írja:

„A [héa] alá tartozik:

(1) az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]”

4 Ezen irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermel?ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.”

A szlovén jog

5 A hatodik irányelvet a hozzáadottérték?adóról szóló törvény (Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 89/98, 8433. o.) ültette át a szlovén jogba, amely törvény 3. cikkének (1) bekezdése el?írja, hogy a héát az adóalany által gazdasági tevékenysége folytatása során a Szlovén Köztársaság területén ellenérték fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után kell felszámítani.

6 E törvény 27. cikke értelmében az ingatlanok forgalma mentes a héa megfizetése alól, az új építés? építményekre vonatkozó tulajdonjog vagy rendelkezési jog els? átruházása kivételével.

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

7 P. Kezi?et 1995 óta tartják nyilván olyan egyéni vállalkozóként, aki tevékenységét természetes személyként „Trgovina Prizma” kereskedelmi név alatt gyakorolja.

8 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy 1998 és 2002 között P. Kezi? nem egyéni vállalkozói min?ségében, hanem magánszemélyként szerzett meg hét telket. E telkek közül kett?t 1998 és 2000 között egy természetes személyt?l vásárolt, míg a többi ötöt egy kereskedelmi társaságtól, 2001 és 2002 között. P. Kezi?nek e vásárlások után nem kellett héát

fizetnie.

9 2001 és 2003 között P. Kezi? megszerezte az ahhoz szükséges összes közigazgatási engedélyt, hogy az említett hét telken bevásárlóközpontot építsen. Ezt követ?en, 2003 májusában egyéni vállalkozóként megindította az építési munkálatokat.

10 2003 júniusában P. Kezi? az utóbb megszerzett öt telket vállalkozásának állóeszközei közé vonta, egy bírósági szakért? által becsült érték figyelembevételével. Ezzel szemben a másik két telket megtartotta magánvagyonában (a továbbiakban: vitatott telkek).

11 A 2004. év során P. Kezi? két kereskedelmi társaság számára értékesítette a bevásárlóközpontot és azt a hét telket, amelyen e központot felépítették. Ily módon, egyfel?l egyéni vállalkozóként a vev?k számára el?zetesen felszámított héát számlázva eladta a bevásárlóközpont egyik részét, valamint azt az öt telket, amelyre ezt a részt építették, másfel?l pedig természetes magánszemélyként eladta a vitatott telkeket, illetve a bevásárlóközpont ezekre épített másik részét, el?zetesen felszámított héát azonban nem számlázott.

12 A hatáskörrel rendelkező adóhatóság, mivel úgy ítélte meg, hogy a vitatott telkek értékesítése a P. Kezi? által egyéni vállalkozóként gyakorolt gazdasági tevékenységbe tartozik, 2004. október 26-i határozatában az ezen értékesítésre vonatkozó héa megfizetését rendelte el vele szemben.

13 2007. július 18-án a pénzügyminisztérium P. Kezi? e határozattal szemben benyújtott fellebbezését mint megalapozatlant elutasította.

14 Az Upravno sodiš?e (közigazgatási bíróság) helybenhagyta ezt a határozatot, és 2011. május 25-én hozott ítéletében a Vrhovno sodiš?e (legfels?bb bíróság) elutasította P. Kezi? felülvizsgálat iránti kérelmét. Ezt az ítéletet azonban az Ustavno sodiš?e (alkotmánybíróság) hatályon kívül helyezte, és 2013. november 21-i határozatában az ügyet újbóli határozathozatal céljából visszautalta a Vrhovno sodiš?e elé.

15 A kérdést el?terjeszt? bíróság úgy ítéli meg, hogy az el?tte folyamatban lévő jogvitában meg kell határozni azokat a feltételeket, amelyek mellett a hatodik irányelv lehet?vé teszi valamely jogalany számára, hogy a gazdasági tevékenységének gyakorlása során használt eszközöket kizárja a héa rendszeréb?l.

16 E körülmények között a Vrhovno sodiš?e felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell?e értelmezni a hatodik irányelv 2. cikke 1. pontjának és 4. cikke (1) bekezdésének rendelkezéseit, hogy a jelen tényállás szerinti körülmények között – amikor valaki természetes személyként vásárol ingatlanokat, anélkül hogy ezzel kapcsolatban héát kellene fizetnie, majd ezeken az ingatlanokon egyéni vállalkozóként egy bevásárlóközpontot épít, majd ezután a nemzeti számviteli jogszabályok alapján azoknak az ingatlanoknak, amelyeken a bevásárlóközpontot építi, csak egy részét vezeti be vállalkozása állóeszközei közé, hogy ezt követ?en az összes ingatlannal együtt eladja a bevásárlóközpontot a megépített létesítmény megrendelőjének – úgy kell tekinteni, hogy az említett személy, már azon pusztán tény okán, hogy bizonyos földterületeket nem vezetett be a vállalkozása állóeszközei közé, ezeket a földterületeket nem vonja be a héa rendszerébe, tehát ezek értékesítésekor nem min?sül a héa el?zetes felszámítására, majd megfizetésére köteles adóalanynak?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

17 Kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 2 cikkének 1. pontját, valamint 4. cikkének (1) bekezdését, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között – miszerint valamely adóalany telkeket vásárolt, amelyek közül egyeseket magánvagyonába, másokat pedig vállalkozása állóeszközeinek körébe vont, és amely telkek összességére adóalanyi minőségében bevásárlóközpontot építtetett, amelyet azon telkekkel együtt értékesített, amelyeken ezen építmény állt – az ezen adóalany magánvagyonába vont telkek értékesítése a héa alá tartozik.

18 A hatodik irányelv 2. cikke 1. pontjának megfogalmazásából az következik, hogy az adóalanynak ahhoz, hogy valamely ügylet a héa alá tartozhasson, adóalanyként kell eljárnia. Ezzel szemben az az adóalany, aki magánszemélyként valósít meg valamely ügyletet, nem adóalanyként jár el, és az ügylet nem tartozik a héa alá (lásd ebben az értelemben: Armbrecht-ítélet, C-291/92, EU:C:1995:304, 16–18. pont; Bakcsi-ítélet, C-415/98, EU:C:2001:136, 24. pont).

19 Arra is emlékeztetni kell, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az adóalany fogalmát a gazdasági tevékenység fogalmához viszonyítva kell meghatározni, amely a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése értelmében felöleli a termelőt, a kereskedőt, illetve a szolgáltatót valamennyi tevékenységét, valamint különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítását magukban foglaló tevékenységeket (lásd ebben az értelemben: Saby és társai ítélet, C-180/10 és C-181/10, EU:C:2011:589, 43. és 44. pont).

20 Egyébiránt, amennyiben tárgyi eszközöket mind vállalkozási, mind pedig magáncélra használnak, az adóalanynak lehetősége van a héa vonatkozásában választani, hogy ezt az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonja, vagy teljes egészében magántulajdona körében tartja, ezzel teljesen kizárva azt a héa rendszeréből, vagy csak a tényleges szakmai használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába (lásd Charles és Charles-Tijmens ítélet, C-434/03, EU:C:2005:463, 23. pont). Ily módon az ilyen eszköz akkor is kizárható a héa rendszeréből, ha azt csak részben használják az adóalany gazdasági tevékenysége szükségleteinek céljára, aki azonban így elveszíti a levonáshoz való minden jogát (lásd: Bakcsi-ítélet, C-415/98, EU:C:2001:136, 27. pont).

21 Ezenfelül az adóalany olyan termék eladásakor, amelynek egy részét magánhasználatára visszatartotta, ezen rész tekintetében nem adóalanyként jár el (lásd ebben az értelemben: Armbrecht-ítélet C-291/92, EU:C:1995:304, 24. pont). Az adóalany ugyanakkor a teljes idő alatt, amely alatt a kérdéses vagyon a tulajdonában van, köteles kifelé láthatóvá tenni azon szándékát, hogy e vagyon egy részét a magánvagyonában kívánja megtartani (Armbrecht-ítélet, C-291/92, EU:C:1995:304, 21. pont).

22 A fent említett ítélkezési gyakorlatból mindazonáltal nem lehet azt a következtetést levonni, hogy valamely földterület olyan adóalany általi értékesítése, aki e területet magánvagyonra körébe vonta, e pusztán tény okán nem tartozik a héa alá. Tekintve ugyanis, hogy az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített ügyletek főszerinti szabály szerint a héa alá tartoznak, mivel az adóalany adóalanyként járt el, az említett magánvagyon körébe történő bevonáson túl még az is szükséges, hogy ezt az értékesítést az érintett adóalany ne gazdasági tevékenységének folytatása, hanem magánvagyonának kezelése és igazgatása során teljesítse.

23 E tekintetben nem vitatott, hogy a tulajdonjognak a jogosult általi egyszeri gyakorlása önmagában nem minősíthető gazdasági tevékenységnek (lásd ebben az értelemben: Saby és társai ítélet, C-180/10 és C-181/10, EU:C:2011:589, 36. pont). Egyébiránt ebből a szempontból az a körülmény, hogy az értékesítés tárgya az adóalany személyes forrásaiból került

megszerzésre, nem gyakorol meghatározó hatást.

24 Ezzel szemben az építési telkek értékesítését illetően a Bíróság már megállapította, hogy releváns értékelési kritériumnak minősül az a tény, hogy az érdekelt – hasonló eszközökhöz folyamodva, mint a héairányelv 9. cikkének (2) bekezdése szerinti termelő, kereskedő, illetve szolgáltatók – olyan komoly ingatlanértékesítési lépéseket tesz, mint például a közmunkák elvégzése a földterületeken, valamint a bevált értékesítési eszközök alkalmazása (lásd ebben az értelemben: Saby és társai ítélet, C-180/10 és C-181/10, EU:C:2011:589, 39 és 40. pont). Ezek a kezdeményezések ugyanis szokásosan nem tartoznak a magánvagyonkezelés körébe, így az építési telkek értékesítése ilyen esetben nem tekinthető a tulajdonjog jogosult általi egyszeri gyakorlásának (lásd ebben az értelemben: Saby és társai ítélet, C-180/10 és C-181/10, EU:C:2011:589, 41. pont).

25 A kérdést előterjesztő bíróság által említett körülményeket, és különösen azon tényt illetően, hogy – először is – P. Kezi a hét telket viszonylag rövid időszakon belül szerezte meg, 1998 és 2002 között, másodsorban, e telkek összessége szükséges feltétele volt annak, hogy 2003 májusától bevásárlóközpont épüljön, és, harmadsorban, P. Kezi több mint 48 000 euróért területrendezési munkákat végeztetett a vitatott telkeken, meg kell állapítani, hogy e körülmények olyan jellegűek, hogy lehetővé teszik annak megállapítását, hogy a vitatott telkek értékesítése nem P. Kezi tulajdonjoga egyszeri gyakorlásának minősül, hanem az valójában vállalkozói gazdasági tevékenységének körébe tartozik.

26 Ezenfelül meg kell állapítani, hogy a Bíróság elé terjesztett iratok egyike sem tárja fel azokat az indokokat, amiért a vitatott telkek értékesítését a magánvagyon kezeléséhez tartozó cselekménynek kellene tekinteni, és e jogcímen meg kellene különböztetni azon más telkek értékesítésétől, amelyekre P. Kezi vállalkozói gazdasági tevékenysége körében bevásárlóközpontot építtetett.

27 E körülményekre figyelemmel, és a kérdést előterjesztő bíróság feladatába tartozó vizsgálatokat fenntartva, P. Kezi-et úgy kell tekinteni, mint aki a vitatott telkek értékesítése során héaalanyként járt el, így ezen ügyletnek a héa alá tartozó ügyletnek kellett volna lenniük.

28 A fentiekre figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját, valamint 4. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között – miszerint valamely adóalany telkeket vásárolt, amelyek közül egyeseket magánvagyonába, másokat pedig vállalkozása állóeszközeinek körébe vont, és ezen telkek összességére adóalanyi minőségében bevásárlóközpontot építtetett, amelyet azon telkekkel együtt értékesített, amelyeken ezen építmény állt – az ezen adóalany magánvagyonába vont telkek értékesítését héafizetési kötelezettség alá kell vonni, mivel az említett adóalany ezen ügylet során adóalanyként járt el.

A költségekről

29 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:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontját, valamint 4. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között – miszerint valamely adóalany telkeket vásárolt, amelyek közül egyeseket

magánvagyonába, másokat pedig vállalkozása állóeszközeinek körébe vont, és ezen telkek összességére adóalanyi minőségében bevásárlóközpontot építtetett, amelyet azon telkekkel együtt értékesített, amelyeken ezen építmény állt – az ezen adóalany magánvagyonába bevont telkek értékesítését héafizetési kötelezettség alá kell vonni, mivel az említett adóalany ezen ügylet során adóalanyként járt el.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: szlovén.