

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2019. szeptember 4. (\*)

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Olyan földterület eladása, amelyen az értékesítés időpontjában épület áll – Minősítés – 12. és 135. cikk – Az »építési telek« fogalma – Az »épület« fogalma – A gazdasági és kereskedelmi tartalom értékelése – Az objektív tényezők értékelése – A felek szándéka”

A C-771/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia) a Bírósághoz 2018. február 2-án érkezett, 2018. január 24-i határozatával terjesztett elő

a **Skatteministeriet**

és

a **KPC Herning**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot (előadó) tanácselnök, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen és M. Safjan bírák,

előtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2019. január 30-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a KPC Herning képviseletében K. Bastian és T. Frøbert advokater,
- a dán kormány képviseletében J. Nymann-Lindegren és M. Wolff, meghatalmazotti minőségben, segítjük: S. Horsbøl Jensen advokat,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben, segítjük: H. Peytz advokat,

a előtanácsnok indítványának a 2019. március 19-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

**Ítéletet**

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 12. és 135. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Skatteministeriet (adóügyi minisztérium, Dánia) és a KPC Herning A/S, dán jog szerinti társaság között egy ingatlan értékesítése után fizetendő hozzáadottértékadó (héta) tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették el.

## Jogi háttér

### Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A közös héa-rendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.

A héát minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.

[...]

4 Ezen irányelv 12. cikke elírja:

„(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 [helyesen: hozzájuk tartozó] 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 [helyesen: hozzájuk tartozó] telekre vonatkozóan.

[...]

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

5 A 2006/112 irányelv 135. cikke ekképp rendelkezik:

„(1) 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;

[...]"

### **A dán jog**

6 A Lovbekendtgørelse om merværdiafgiftnek (a hozzáadottérték-adóról szóló, közzétett törvény) a 2009. június 12-ii 520. sz. törvény által módosított, 2016. június 21-én 760. számmal egységes szerkezetbe foglalt változata (a továbbiakban: héatörvény) 13. cikke (1) bekezdésének 9. pontja elírja:

„(1) Az alábbi termékek és szolgáltatások mentesek az adó alól:

[...]

9. az ingatlan értékesítése. Az alábbi termékek és szolgáltatások azonban nem mentesülnek az adó alól:

a) új épület vagy új épület és a hozzá tartozó telek értékesítése;

b) közművesített vagy közművesítetlen építési telek értékesítése, különösen beépített földterület értékesítése.”

7 E törvény 13. cikkének (3) bekezdése kimondja:

„Az adózásért felelős miniszter az (1) bekezdés 9. pontja szerinti ingatlan meghatározásával kapcsolatban részletes szabályokat állapíthat meg.”

8 A 2010. december 2-ii bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (a hozzáadottérték-adóról szóló törvényre vonatkozó rendeletet módosító 1370. sz. rendelet) az adózásért felelős miniszter azzal a felhatalmazással élt, amelyet a héatörvény 13. cikkének (3) bekezdése biztosított számára a héaköteles ügyletek meghatározása tekintetében. E rendeletnek az alapügy tényállására alkalmazandó változatának rendelkezéseit a 2015. június 30-ii bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (a hozzáadottérték-adóról szóló 808. sz. rendelet; a továbbiakban: héarendelet) vette át. E rendelet 54. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Az épületnek a héatörvény 13. cikke (1) bekezdése 9. pontja a) alpontjában szereplő fogalma alá tartozik minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény, amely rendeltetésének megfelelően elkészült. Az ilyen épület részeinek értékesítése is épületértékesítésnek minősül.”

9 A héarendelet 56. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„A héatörvény 13. §-a (1) bekezdése 9) pontjának b) pontjában szereplő »építési telek« fogalma alá tartozik minden közművesítetlen földterület, amely a településrendezésről szóló törvény vagy e törvény alapján elfogadott rendelkezések szerint az e rendelet 54. §-a értelmében vett épületek megépítésére szolgál.”

10 A Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (az adóügyi minisztériumnak az új épületek és építési telkek értékesítésére vonatkozó utasítása) 2.2 pontja a következőképpen szól:

„Az újnak nem minősül? épületek és a hozzájuk tartozó földterület értékesítése héamentes.

Ha azonban az értékesítés új épület megépítése céljából történik, azt építési telkek értékesítésének kell tekinteni.

[...]

Ha az eladó vállalja az épület elbontását, vagy ha az adásvételi szerződés alapján a vev? az épületet bontás céljából vásárolja meg, az értékesítést építési telkek értékesítésének kell tekinteni.

Egyébiránt a vev? szándéka nem dönt? jelleg? annak értékelése szempontjából, hogy az értékesítés építési telkek értékesítésének minősül?e.

Annak értékelése során, hogy az értékesítés építési telkek értékesítésének minősül?e, értékelési szempontként egyedileg vagy más szemponttal együttesen figyelembe vehet? például, hogy az adásvételi szerződésben rögzített ár hogyan viszonyul a hasonló áruk rendszerinti értékéhez, figyelembe vehet? a felépítmény jellege (»fészer«), a közszolgáltatásokkal/kereskedelmi szolgáltatásokkal való kapcsolat hiánya, az ingatlan korábbi felhasználása és a felépítmény jellege (például olyan tárolásra szolgáló »pajta«, amely a jövőbeni használat legalapvet?bb feltételeinek sem felel meg).

Amennyiben megállapításra kerül, hogy az értékesítés új épület megépítése céljából történt, az értékesítést építési telkek értékesítésének kell tekinteni.

[...]”

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

11 A KPC Herning dán ingatlanprojekt?fejleszt? és épít?ipari társaság, amely ingatlanprojektek fejlesztésével foglalkozik, és amely Dániában „kulcsrakész” szerződéses keretében építési munkákat kivitelez.

12 2013 májusában a KPC Herning és a Boligforeningen Kristiansdal, egy csökkentett bér? lakásokat épít? szervezet úgy határozott, hogy együttl?ködnek fiatalok részére szánt szociális lakásoknak egy, az Odense Havnhoz (odensei kiköt?, Dánia) tartozó, „Finlandkaj 12” elnevezés? területen történ? építésére vonatkozó projekt kidolgozásában. E projekt vitákhoz vezetett Odense városával és az odensei kiköt?vel.

13 2013 ?szén a KPC Herning az odensei kiköt?t?l megvásárolta a „Finlandkaj 12” elnevezés? területet a rajta található raktárépülettel együtt. Az értékesítési szerződés több feltételhez volt kötve, többek között ahhoz, hogy a KPC Herning köteles szerződést kötni egy csökkentett bér? lakásokat épít? szervezettel a célból, hogy a szóban forgó területen ifjúsági szociális lakások megépítésére irányuló projekt kerüljön kivitelezésre.

14 2013. december 5-én a KPC Herning eladta a „Finlandkaj 12” nevű területet a Boligforeningen Kristiansdalnak. A felek által erre vonatkozóan megkötött szerződések egy átfogó keretszerződést alkottak, amelyből az következett, hogy az eladás annak a feltételnek volt alárendelve, hogy a KPC Herning kötelezi magát, hogy megtervezi, kivitelezzi és kulcsrakészen átadja e területen az ifjúsági szociális bérakásokat.

15 Többek között az került előírásra, hogy a Boligforeningen Kristiansdal köteles a „Finlandkaj 12” nevű területen található raktárépület részleges elbontására, kizárólag az épület középső oromfalát és műszaki berendezéseinek bizonyos részeit megőrizve. A felek ezenfelül megállapodtak abban, hogy a KPC Herning köteles egy lakások céljára használható, teljeskörűen befejezett épület átadására e területen. A Boligforeningen Kristiansdal saját költségére és kockázatára elvégezte a részleges bontást.

16 Nem vitatott, hogy a terület és a raktár egymást követő értékesítésének időpontjában a raktár teljes egészében használható állapotban volt.

17 2013. december 10-én a KPC Herning azt kérdezte a Skatterådet-től (országos adóügyi tanács, Dánia), hogy a „Finlandkaj 12” nevű területnek és a raktárnak az odensei kikötő általi értékesítése, valamint ugyanezen ingatlannak az újbóli értékesítése héamentes-e. 2014. június 24-i válaszában e hatóság nemleges választ adott.

18 A Landsskatteret (adóügyi bizottság, Dánia), amelyhez a KPC Herning panasszal fordult, 2015. december 9-i határozatában úgy ítélte meg, a szóban forgó ingatlant azon okból nem kellett volna építési teleknek minősíteni, amelynek értékesítése héaköteles, hogy a két értékesítés során azon épület állt. Ezenfelül úgy határozott, hogy mivel a bontási munkálatokat a Boligforeningen Kristiansdal az odensei kikötő és a KPC Herning között történt értékesítést követően végezte el, az sem állapítható meg, hogy e két utóbbi fél a bontást is magában foglaló egységes ügyletet valósított meg, amint az a 2009. november 19-i Don Bosco Onroerend Goed ítélet (C-461/08, EU:C:2009:722) alapjául szolgáló ügyben történt.

19 2016. március 9-i keresetével az adóügyi minisztérium megtámadta a Landsskatteret (adóügyi bizottság, Dánia) határozatát a retten i Herning (herningi bíróság, Dánia) előtt, amely az ügyet a Vestre Landsrethoz (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia) tette át az általa hivatkozott elvi okok miatt.

20 A kérdést előterjesztő bíróság előtt az adóügyi minisztérium azt állította, hogy a 2009. november 19-i Don Bosco Onroerend Goed ítélet (C-461/08, EU:C:2009:722, 43. pont) értelmében a tagállamok határozzák meg az „építési telek” fogalmát. E hatáskör azon határok között gyakorolható, amelyek a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontjában az épületekből és a hozzájuk tartozó telekből álló ingatlanok, illetve beépítetlen, nem beépítésre szánt földterületek tekintetében előírt kivételekből következnek.

21 A dán jogban az „építési telek” fogalma a beépítetlen földterületekre vonatkozik, figyelembe véve, hogy a gazdasági tartalom és – következésképpen – az a kérdés, hogy az ingatlant arra szánták-e, hogy azon egy új épületet építsenek, meghatározó e vonatkozásban. Ez az értelmezés nem fosztja meg a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontját lényegétől, mivel nem vezet ahhoz, hogy valamely már létező épület és a hozzá tartozó földterület értékesítését építési telek értékesítésének kelljen minősíteni. Ezenfelül ez az értelmezés összeegyeztethető az 1997. február 20-i DFDS-ítéllettel (C-260/95, EU:C:1997:77, 23. pont), amely szerint a gazdasági tartalom figyelembevétele alapvető kritérium a közös héarendszer alkalmazása tekintetében.

22 Következésképpen az odensei kikötő és a KPC Herning által megvalósított ügyleteket

építési telek értékesítésének kell minősíteni. Az a tény, hogy a telken található, raktárnak használt épületet nem bontották el teljesen, nincs hatással e minősítésre, mivel az el nem bontott rész nem minősíthető a 2006/112 irányelv 12. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „épületnek”.

23 A KPC Herning ezzel szemben arra hivatkozott, hogy egy olyan földterület, amelyen épület található, nem minősülhet építési teleknek, hacsak nem teljesülnek a 2009. november 19-ii Don Bosco Onroerend Goed ítélet (C-461/08, EU:C:2009:722) szerinti különös feltételek, a jelen ügyben azonban nincs erről szó. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben az eladó abból a célból vállalta egy létező épület elbontását, hogy egy összetett szolgáltatásnyújtás keretében üres telket értékesíthessen.

24 A KPC Herning arra is hivatkozott, hogy különbséget kell tenni az épületek értékesítése és a beépítetlen ingatlanok értékesítése között a 2006/112 irányelv 12. cikkének (2) bekezdése, illetve 135. cikke (1) bekezdése k) pontjának értelmében véve. Az e rendelkezésekben használt kifejezéseket autonóm módon kell értelmezni, ami nem fosztja meg azokat hatásuktól, amit a Bíróság ítélkezési gyakorlata is megerősít (2000. június 8-ii Breitsohl ítélet, C-400/98, EU:C:2000:304, 48. pont; 2009. június 11-ii RLRE Tellmer Property ítélet, C-572/07, EU:C:2009:365, 15. pont; 2013. január 17-ii Woningstichting Maasdiel ítélet, C-543/11, EU:C:2013:20, 25. pont).

25 A 2006/112 irányelv 12. cikk (3) bekezdésének értelmében – a 135. cikk (1) bekezdésének j) és k) pontjával összefüggésben értelmezve – az építési telek a beépítetlen ingatlanok egyik alcsoportját képezik. Ily módon a 2006/112 irányelv kizárólag annak jogát biztosítja a tagállamok számára, hogy eldöntsék, hogy a beépítetlen ingatlanok minősíthetők-e „építési teleknek”, és ha igen, milyen feltételek mellett.

26 Egyébiránt valamely ügyletnek a 2006/112 irányelv figyelembevételével történő értékelés esetében a Bíróság ítélkezési gyakorlatának értelmében a nemzeti hatóságoknak az ügylet objektív jellegét, és nem a felek szubjektív szándékait kell figyelembe venniük (2007. szeptember 27-ii Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 39. pont).

27 A jelen ügyben ezen elvekből az következik, hogy a szóban forgó két értékesítési ügyletet egy létező épület által elfoglalt földterület értékesítésének kell minősíteni.

28 E körülmények között a Vestre Landsrets (nyugati regionális bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között összeegyeztethető-e a [2006/112 irányelvnek] – ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontjával, valamint 12. cikke (1) bekezdésének b) pontjával és (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett – 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjával, illetve 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjával és (2) bekezdésével az, ha valamely tagállam építési telek héaköteles értékesítésének minősíti az olyan földterület értékesítését, amelyen az értékesítés időpontjában épület áll, amennyiben a felek az épületet teljes mértékben vagy részben le kívánják bontani annak érdekében, hogy új épületnek teremtsenek helyet?”

#### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről**

29 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontját, (2) és (3) bekezdését, valamint 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontját, hogy egy olyan földterület értékesítésére irányuló ügylet, amelyen ezen értékesítés időpontjában egy épület állt, „építési telek” értékesítésének minősíthető, amennyiben a felek szándéka az volt, hogy az épületet teljes

egészében vagy részben lebontsák egy új épület építése érdekében.

30 A kérdést elterjeszt? bíróság ily módon azt szeretné meghatározni, hogy a h?a szempontjából miként kell kezelni az alap?gyben szerepl? két értékesítési ?gyletet, amelyet egyrészt az odensei kiköt? és a KPC Herning, másrészt pedig a KPC Herning és a Boligforeningen Kristiansdal valósított meg. E két ?gylet ugyanazt az ingatlant érintette, amely ingatlan a földterületb?l és a rajta álló, raktárnak használt épületb?l állt.

31 Amint az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, az nem vitatott, hogy a raktárnak használt épületet az odensei kiköt? üzemeltette a szóban forgó értékesítési ?gyletet megelőzően, és az teljes egészében használható volt a KPC Herning, majd a Boligforeningen Kristiansdal számára történ? értékesítése időpontjában. Az sem vitatott, hogy az e keretben kötött különböző szerződések ezen értékesítési ?gyleteket annak a feltételnek rendelték alá, hogy a KPC Herning szociális lakások építésére irányuló ingatlanprojektet valósít meg e területen.

32 A Bíróság eltti tárgyaláson a KPC Herning, a dán kormány és az Európai Bizottság azt állította, hogy az egymást követ? két értékesítési ?gylet minősítéséhez, következésképpen az ezekre vonatkozó héaszabályozás meghatározásához azokat egymástól függetlenül kellett volna értékelni. Ezzel szemben nem értenek egyet a 2006/112 irányelv javasolt értelmezésével, és ezen ?gyletek tekintetében három különböző minősítést javasolnak. Míg a KPC Herning szerint minden egyes ?gyletet az ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja értelmében vett „létez? épület értékesítésének” kellene minősíteni, a dán kormány úgy véli, hogy azokat az említett irányelv 12. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett „építési telek értékesítésének” kellene minősíteni. A Bizottság a maga részéről különbséget tesz a szóban forgó két ?gylet között, és úgy ítéli meg, hogy az első értékesítés egy létez? épületet érint. A második ezzel szemben nem egy pusztá értékesítés, hanem az új épületek felépítését is magában foglalja. Következésképpen azt az ugyanezen irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett, „épület épületrészek és a hozzá tartozó [helyesen: hozzájuk tartozó] telek első használatbavétele eltti értékesítésének” kellene minősíteni.

33 Ezek az értelmezésbeli eltérések abból erednek, hogy a KPC Herning, a dán kormány és a Bizottság nem értenek egyet abban, hogy milyen jelent?séget kell tulajdonítani a szerződések záradékoknak, illetve a felek ebből kikövetkeztethet? akaratának egy ?gylet h?a szempontjából történ? minősítése tekintetében egy olyan helyzetben, amikor egy ingatlanértékesítéshez szerződések módon kapcsolódó projekteket és építési munkákat még nem valósítottak meg ezen ingatlan értékesítésének időpontjában. A jelen ?gyben tehát azt kell meghatározni, hogy figyelembe kell-e venni, és ha igen, milyen mértékben a „Finlandkaj 12” nev? területen álló, raktárként használt épület részleges bontásának szándékát, valamint az ezen épületnek egy új épülettel való helyettesítésére irányuló szándékot.

34 Ily módon először is az a kérdés vetődik fel, hogy olyan egymást követ? szolgáltatásnyújtások, mint egy épület eladása a hozzá tartozó földterülettel együtt, ezen épület bontása, majd egy új épület felépítése milyen körülmények között minősülnek a h?a szempontjából egymástól független ?gyleteknek, illetve egymáshoz elválaszthatatlanul kapcsolódó szolgáltatásnyújtásokból álló egységes ?gyletnek.

35 E tekintetben a Bíróság ítélezési gyakorlatából az következik, hogy ha valamely ?gylet több műveletb?l, illetve cselekményb?l áll, az adott ?gyletre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy a h?a szempontjából két, illetve több, vagy egy egységet képez? szolgáltatásról van-e szó (2018. október 18-i Volkswagen Financial Services (UK) ítélet, C?153/17, EU:C:2018:845, 29. pont).

36 A Bíróság azt is megállapította, hogy a 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének

második albekezdéséből az következik, hogy általában valamennyi ügyletet elkülönültnek és függetlennek kell tekinteni, és másrészt a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletet a héarendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani (2018. október 18-ai Volkswagen Financial Services (UK) ítélet, C-153/17, EU:C:2018:845, 30. pont).

37 Következésképpen, bizonyos körülmények között, több alakilag különálló szolgáltatást, amelyeket külön-külön is nyújthatnak, és amelyek ennek megfelelően önmagukban adókötelesnek vagy adómentesnek minősülhetnek, egyetlen ügyletnak kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek (2018. december 19-ai Mailat ítélet, C-17/18, EU:C:2018:1038, 32. pont).

38 Egységet képező ügyletnak kell tekinteni különösen azt, ha az adóalany által teljesített két vagy több művelet, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek felbontása mesterséges lenne (2019. február 28-ai Sequeira Mesquita ítélet, C-278/18, EU:C:2019:160, 30. pont). Ugyanez a helyzet akkor is, ha egy vagy több szolgáltatás alkotja a főszolgáltatást, míg a többi szolgáltatás egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képez. Valamely szolgáltatást különösen akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (2018. december 19-ai Mailat ítélet, C-17/18, EU:C:2018:1038, 34. pont).

39 Annak meghatározása érdekében, hogy a nyújtott szolgáltatások különállóak vagy egységes szolgáltatásnak minősülnek-e, fel kell tárni az érintett ügylet egyedi jellemzőit. Mindazonáltal nincs abszolút szabály a szolgáltatásnyújtás terjedelmének a héa szempontjából történő meghatározására, és így a szolgáltatásnyújtás terjedelmét a szóban forgó ügylet megvalósulása összes körülményének figyelembevételével kell meghatározni (2013. január 17-ai BG Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 32. pont).

40 A körülmények ezen átfogó értékelése során azt illetően, hogy egy ügylet héa-köteles-e, figyelembe kell venni a felek kinyilvánított szándékát, feltéve hogy azt objektív tényezők támasztják alá (2012. július 12-ai J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ítélet, C-326/11, EU:C:2012:461, 33. pont).

41 Egy földterület értékesítését illetően, amelyen egy olyan épület áll, amelynek részleges vagy teljes bontását tervbe vették, a Bíróság már többször adott iránymutatásokat azon objektív elemek vonatkozásában, amelyek e tekintetben relevánsak lehetnek.

42 Ennek megfelelően a 2009. november 19-ai Don Bosco Onroerend Goed ítéletben (C-461/08, EU:C:2009:722, 39, 40. és 44. pont) a Bíróság először is megállapította, hogy az ingatlan eladója és vevője által követett gazdasági cél egy beépítésre készen álló földterület értékesítése volt. E tekintetben a Bíróság megjegyezte, hogy a szóban forgó területen álló épület bontása az eladó feladata volt, és e bontás költségeit, legalábbis részben, a vevő viselte. A Bíróság hasonlóképpen azt is megállapította, hogy az ingatlan értékesítésének időpontjában az épület bontása már megkezdődött. E körülményekre figyelemmel a Bíróság a szóban forgó ingatlan értékesítését, valamint a létező épület bontását beépítetlen földterület értékesítésére irányuló egységes ügyletnak minősítette.

43 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy azon releváns objektív tényezők között, amelyeket figyelembe kell venni egy adott ügyletnak a héa szempontjából történő minősítése során, többek között az is szerepel, hogy mennyire előrehaladott állapotban vannak a földterületből és épületből álló ingatlan értékesítésének időpontjában az eladó által végzett bontási



vagy átalakítási munkálatok, valamint az, hogy mire használják az ingatlant ugyanezen időpontban, illetve az, hogy az eladó kötelezte-e magát bontási munkálatok elvégzésére valamely jövőbeni építkezés lehetővé tétele céljából (lásd ebben az értelemben: 2012. július 12-ii J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ítélet, C-326/11, EU:C:2012:461, 34. pont; 2013. január 17-ii Woningstichting Maasdriel ítélet, C-543/11, EU:C:2013:20, 33. pont).

44 Egyébiránt 1986. július 8-ii Kerrutt ítéletében (73/85, EU:C:1986:295, 12. és 15. pont) a Bíróság – amelyhez azzal a kérdéssel fordultak, hogy egy építési teleknek egy keretszerződésben elírt értékesítését és egy új épületnek az ezen a telken történő, ezt követő felépítését egységes ügyletnek kell-e minősíteni – figyelembe vette azt a körülményt, hogy egyfelől a telekre vonatkozó ügylet, másfelől pedig az értékesítések és a szolgáltatásnyújtások különböző vállalkozók által teljesített, jogilag elkülönülő ügyletek voltak. E tényezőkre figyelemmel a Bíróság úgy határozott, hogy a szóban forgó ügyletek összességének gazdasági összefüggési és közös célkitűzései – épület felépítése a megszerzett telken – ellenére azokat az alapügy körülményeire figyelemmel nem kell egységes ügyletnek minősíteni.

45 Az alapügyben szóban forgó első értékesítési ügyletet illetően, amelynek keretében a KPC Herning megvásárolta az odensei kikötőtől egy földterületből és egy raktárnak használt épületből álló ingatlant, a jelen ítélet 31. pontjában már megállapításra került, hogy e raktár az értékesítésének időpontjában teljes egészében használható volt. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az tűnik ki, hogy az ezen adásvételi szerződést megkötő felek közül senkit nem bíztak meg e raktár bontásával, mivel e bontásra csak azt követően került sor, hogy a szóban forgó ingatlant a Boligforeningen Kristiansdal megszerezte.

46 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy az ezen első ügyletkez hasonló értékesítési ügylet eltérő és független a KPC Herning és a Boligforeningen Kristiansdal később teljesített ügyleteitől, különösen pedig a szóban forgó raktár részleges bontásától.

47 Az a pusztán tény, hogy az odensei kikötő és a KPC Herning között létrejött szerződésben elírt értékesítés ahhoz a feltételhez volt kötve, hogy a KPC Herning köteles szerződést kötni egy csökkentett bérlet lakásokat építő szervezettel szociális bérlakásoknak az e területen történő építése érdekében, nem kapcsolhatja össze a különböző ügyleteket oly módon, hogy azokat olyan egységes és oszthatatlan gazdasági szolgáltatásnyújtásnak lehessen tekinteni, amelynek felosztása mesterséges lenne.

48 Az alapügyben szereplő második értékesítési ügylet keretében a Boligforeningen Kristiansdal megvásárolta a KPC Herningtől a korábban az ez utóbbi társaságnak az odensei kikötő által eladott földterületet és raktárt. Amint az a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, a Boligforeningen Kristiansdal számára történő értékesítésének időpontjában a raktár még mindig ténylegesen használható volt. Ez utóbbi értékesítést követően az eladó, vagyis a KPC Herning egyáltalán nem vett részt a raktár részleges bontásában. A vevő saját költségére és kockázatára egy harmadik vállalkozást bízott meg a szükséges munkálatokkal. Ily módon – a kérdést előterjesztő bíróság általi vizsgálat fenntartása mellett – úgy tűnik, hogy a raktár bontása annak értékesítésétől független ügylet, és ezek gazdasági téren nem alkotnak egyetlen, egységes szolgáltatásnyújtást.

49 Nem vitatott, hogy a földterület értékesítése a raktárral együtt annak a feltételnek volt alárendelve, hogy az eladó a régi épület bizonyos részeinek megtartásával új épületet épít. Mindazonáltal, amint az a jelen ítélet 47. pontjában megállapításra került, ez a körülmény önmagában nem kötheti össze oly módon a különböző ügyleteket, hogy azok olyan egységes szolgáltatásnyújtást alkossanak, amelynek felosztása mesterséges lenne.

50 Következésképpen, amint azt a főtanácsnok is megállapította indítványának 31. és 32.

pontjában, az alapügyben szereplő két ügylethez hasonló értékesítési ügyletek nem minősíthetők olyanoknak, mint amelyek egyetlen egységet alkotnak, és azokat a héa szempontjából elkülönítve kell értékelni.

51 E körülményekre figyelemmel azt a kérdést kell még megvizsgálni, hogy ezen ügyletek minősíthetők-e a 2006/112 irányelv 12. cikke (1) bekezdése b) pontja értelmében vett „építési telek értékesítésének”.

52 Az említett irányelv 12. cikke (3) bekezdésének értelmében az (1) bekezdés b) pontjának alkalmazásában „építési teleknek” kell tekinteni minden közművesítetlen vagy közművesített földterületet, amelyet a tagállamok ennek minősítenek.

53 A tagállamoknak az „építési teleknek” minősülő földterületek fogalmának meghatározásakor tiszteletben kell tartaniuk a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontjában követett célt, amely kizárólag azon beépítetlen telkek értékesítését mentesíti a héa alól, amelyek nem alkalmasak a beépítésre (2013. január 17-ii Woningstichting Maasdriel ítélet, C-543/11, EU:C:2013:20, 30. pont).

54 Amint azt a főtanácsnok is megállapította indítványának 59. pontjában, a tagállamokat az „építési telek” meghatározása során megilleti mérlegelési mozgásteret az „épületnek” a közösségi jogalkotó által a 2006/112 irányelv 12. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében meg lehetne tárgyan meghatározott fogalma is korlátozza, amely magában foglal „minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építményt”.

55 Egyébiránt a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja mentesíti a héa alól az épületek értékesítését, az ezen irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével. Ezen utóbbi rendelkezés épületek, illetve épületrészek és a hozzájuk tartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítésére vonatkozik.

56 Ennek megfelelően e rendelkezések együttese megkülönbözteti egy épület régi vagy új jellegét, mivel főt szabály szerint egy régi ingatlan értékesítése nem héaköteles (2017. november 16-ii Kozuba Premium Selection ítélet, C-308/16, EU:C:2017:869, 30. pont).

57 E rendelkezések *ratio legis*e a valamely régi épület értékesítése által létrejött értéktöbblet relatív hiánya. Valamely épületnek ugyanis, a végső fogyasztó számára történő első értékesítését követő eladása, ami a termelési folyamat végét jelenti, nem keletkeztet jelentős értéktöbbletet, tehát főt szabály szerint mentesíteni kell az adó alól (2017. november 16-ii Kozuba Premium Selection ítélet, C-308/16, EU:C:2017:869, 31. pont).

58 A jelen ügyben úgy tűnik, hogy sem az alapügyben szóban forgó ingatlan első értékesítése, sem annak második értékesítése nem növelte ezen ingatlan gazdasági értékét, ezért e két ügylet nem keletkeztetett olyan jelentős hozzáadott értéket, hogy azok héakötelesek legyenek a jelen ítélet előző pontjaiban hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően.

59 Ha egy, az alapügyben az értékesítések tárgyát alkotó, teljes egészében használható raktár értékesítését építési telek, nem pedig egy létező épület és a hozzá tartozó telek értékesítésének lehetne minősíteni kizárólag a feleknek az adásvételi szerződésben kinyilvánított szándéka alapján, ez sértené a 2006/112 irányelvben rögzített elveket, és azzal a kockázattal járna, hogy megfosztaná lényegétől az ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjában előírt mentességet.

60 Ez az értelmezés ellentétes lenne az említett rendelkezéssel. A 2006/112 irányelv 135. cikkének (1) bekezdésében előírt mentességek meghatározásához használt kifejezések

értelmezése összeegyeztethető kell, hogy legyen az azok által követett célkitűzésekkel, és tiszteletben kell tartania a közös héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. Ennek megfelelően e kifejezéseket nem lehet oly módon értelmezni, hogy az megfossa e mentességeket joghatásaiktól (lásd ebben az értelemben: 2017. november 16-ai Kozuba Premium Selection ítélet, C-308/16, EU:C:2017:869, 39. és 40. pont).

61 Ezenfelül, amint az a 2009. november 19-ii Don Bosco Onroerend Goed ítéletből (C-461/08, EU:C:2009:722), valamint a 2013. január 17-ii Woningstichting Maasdriel ítéletből (C-543/11, EU:C:2013:20) következik, egy földterületből és egy bontani tervezett épületből álló ingatlan értékesítése csak akkor minősül olyan egységes ügyletnek, amelynek célja egy beépítetlen földterület, nem pedig egy épület és a hozzá tartozó telek értékesítése, ha teljesülnek bizonyos olyan feltételek, mint amelyeket többek között a jelen ítélet 42. és 43. pontja sorol fel, és amelyek azt igazolják, hogy az értékesítés olyan szorosan kapcsolódik az épület bontásához, hogy szétválasztásuk mesterséges lenne.

62 Következésképpen egy olyan ügylet, amelynek lényege egy olyan földterület értékesítése, amelyen már egy teljes egészében használható épület áll, mint például – egyfelől – az alapügyben szóban forgó ingatlannak az odensei kikötő általi értékesítése a KPC Herning számára, illetve – másfelől – ezen ingatlan újbóli értékesítése a KPC Herning által a Boligforeningen Kristiansdal számára, amely értékesítések gazdaságilag függetlenek egymástól és más szolgáltatásokkal együtt nem képeznek egyetlen, egységes ügyletet, a kérdést előterjesztő bíróság által végzendő vizsgálatok fenntartásával, nem minősíthető építési telek értékesítésének.

63 A fenti megfontolások összességéből az következik, hogy az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontját, (2) és (3) bekezdését, valamint 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy olyan földterület értékesítésére irányuló ügylet, amelyen ezen értékesítés időpontjában egy épület állt, nem minősíthető „építési telek” értékesítésének, amennyiben ez az ügylet gazdaságilag független más szolgáltatásnyújtásoktól, és nem képez azokkal egységes ügyletet, még akkor sem, ha a felek szándéka az volt, hogy az épületet teljes egészében vagy részben lebontsák egy új épület építése érdekében.

## **A költségekről**

64 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:

**A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-**

**i 2006/112/EK tanácsi irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontját, (2) és (3) bekezdését, valamint 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy olyan földterület értékesítésére irányuló ügylet, amelyen ezen értékesítés időpontjában egy épület állt, nem minősíthető „építési telek” értékesítésének, amennyiben ez az ügylet gazdaságilag független más szolgáltatásnyújtásoktól, és nem képez azokkal egységes ügyletet, még akkor sem, ha a felek szándéka az volt, hogy az épületet teljes egészében vagy részben lebontsák egy új épület építése érdekében.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: dán.