

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2023. március 9.(*)

„Elzeter döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (h  a) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 12. cikk (1) és (2) bekezdése –   p  let, illetve épületrész és a hozzá tartozó telek első használatbavétele előtti értékesítése – Az első haszn  latbav  telhez kapcsolódó k  rit  riumok alkalmazása feltételeit előíró nemzeti jogi rendelkezések hiánya – A 135. cikk (1) bekezdésének j) pontja – Adómentességek – Az átalakítást meg  l  z  en első használatbavétel tárgyát alkotó épület értékesítése az átalakítást követően – A jelent  s átalakításán átesett épületeket az új épületekkel egyen  rt  k  nek minősítő nemzeti közigazgatási jogelv”

A C  239/22. sz.   gyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott el  zeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour de cassation (semmit  sz  k, Belgium) a Bírósághoz 2022.   prilis 5  n érkezett, 2022. március 28  i határozatával terjesztett elő

az   tat belge

a **Promo 54 SA**

  s

a **Promo 54 SA,**

az   tat belge

között folyamatban lévő el  j  r  sban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács)

tagjai: M. Safjan tanácselnök (előadó), N. Pi  arra   s M. Gavalec b  r  k,

főtanácsnok: A. Rantos,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Promo 54 SA képviseletében P. Wouters advocaat,
- a belga kormány képviseletében P. Cottin, J.  C. Halleux   s C. Pochet, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia, C. Ehrbar   s V. Uher, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 12. cikke (1) és (2) bekezdésének, valamint 135. cikke (1) bekezdése j) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az ingatlanprojektek fejlesztésével foglalkozó Promo 54 SA és az État belge (belga állam) között azon hozzáadottérték–adó (héta) összege tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, amelyet e társaságnak kell fizetnie egy régi iskolaépület lakásokba és irodákká történ? átalakítása jogcímén.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„A HÉA hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés; [...]”

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következ?ket írja el?:

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

»Gazdasági tevékenység« a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel?ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték? tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.”

5 Az említett irányelv 12. cikkének (1) és (2) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„(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 következ? ügyletek valamelyikét végzi:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek els? használatbavétele el?tti 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 [helyesen: értékesítés időpontja] közötti időtartamot, feltéve hogy ezen időtartamok az öt, illetve két évet nem haladják meg.”

6 Ugyanezen irányelv 135. cikkének (1) bekezdése előírja:

„(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;

[...]”

A belga jog

7 A héatörvénykönyv 1. cikkének 9. §-a előírja:

„A jelen törvénykönyv alkalmazásában:

1° épület vagy épületrész: a földhöz rögzített vagy a földön létesített minden építmény;

2° hozzá tartozó telek: olyan telek, amelyen megengedett az építkezés, amelyet ugyanaz a személy az épülettel egy időben ruház át, és amely az épülethez tartozik.

Az 1. és a 2. albekezdés 2. pontja nem alkalmazható a 44. cikk 3. §-a 2. pontjának d) alpontjára.”

8 A héatörvénykönyv mentességekre vonatkozó 44. cikkének 3. §-a előírja:

„Mentesek továbbá az adó alól

1° a következő ügyletek:

a) az ingatlanok értékesítése jellegüknél fogva;

Ez alól azonban kivételt képez az 1. cikk 9. §-ában említett épületek, épületrészek és az azokhoz tartozó telkek értékesítése, amennyiben az átruházásukra legkésőbb az első használatbavétel évét követő második év december 31-ig kerül sor a következők által:

– akár a 12. cikk 2. §-ában említett olyan személy, aki az adó alkalmazása mellett építette, építtetette vagy szerezte meg az 1. cikk 9. §-ának 1. pontjában szereplő, említett ingatlanokat;

– akár a 8. cikk 1. §-a szerinti adóalany;

– akár bármely más adóalany, ha a király által meghatározott formában és módon kinyilvánította egy ilyen, az adó alkalmazásával történő átruházás szándékát.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

9 2008. június 6-án a Promo 54 és egy másik társaság, az Immo 2020 együttműködési

szerződést kötött, amelynek értelmében az Immo 2020, egy olyan telek tulajdonosa, amelyen egy régi iskolaépület, a jelen ügyben egy középiskola állt, azzal a feladattal bízta meg a Promo 54-et, hogy felügyelje e középiskola lakásokká és irodákká történő átalakítását, és értékesítse ezen ingatlanokat. Egy 2009. február 18-án kelt okiratban az Immo 2020 a növedéken történő tulajdonszerzéshez való jogáról is lemondott a Promo 54 javára.

10 E jövőbeni lakások értékesítése egy, a vevőkkel kötött két különböző szerződésből álló jogi konstrukció keretébe illeszkedik. Egyfelől ez utóbbiak az Immo 2020-szal kötöttek egy szerződést, amely az átalakítandó régi iskolaépület egy részének, valamint azon telek egy részének eladására vonatkozik, amelyen ezen épület található. Másfelől, ugyanezen a napon a Promo 54 vállalkozási szerződést kötött a vevőkkel a felújítási munkák céljából.

11 A belga adóhatóság úgy ítélte meg, hogy egy mesterségesen szétválasztott ügyletről van szó, visszaélés szerű adóelnyerése céljából. Ez az ügylet valójában egy kilenc új lakás értékesítésére irányuló egyetlen, 21 százalékos héamérték alá tartozó ügylet, nem pedig egy teleknek a rajta található épülettel együtt történő eladása, majd 6 százalékos kedvezményes adómérték alá tartozó felújítása.

12 A Promo 54 ezen újraminősítést megtámadta a tribunal de première instance de Liège (liège-i elsőfokú bíróság, Belgium), amely azonban elutasította a keresetét.

13 A másodfokon eljáró cour d'appel de Liège (liège-i fellebbviteli bíróság, Belgium) úgy ítélte meg, hogy egy ingatlan „új” jellegének meghatározása szükségszerűen bizonyos mérlegelési mozgásteret feltételez az adóhatóság tekintetében, és annak a lehetőségnek az átültetése, amelyet a héairányelv 12. cikk (2) bekezdésének második albekezdése biztosít a tagállamok számára, nem szükséges ahhoz, hogy a jelentős átalakításokon átesett épületeket a héatörvénykönyv 44. cikke 3. §a 1.°pontjának a) alpontjában említett „új” épületekkel lehessen egyenértékűnek tekinteni. Márpedig e bíróság szerint a jelen ügyben olyan épületeket építettek, amelyek első használatbavétel tárgyát képezhetik, ily módon ezen épületek nem részesíthetők a jellegüknél fogva ingatlannak minősülő javaknak a héatörvénykönyv 44. cikke 3. §a 1.°pontja a) alpontjában említett értékesítése vonatkozásában elűrt mentességében.

14 Mind az État belge, mind a Promo 54 felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a cour d'appel de Liège (liège-i fellebbviteli bíróság) ítélete ellen.

15 A Promo 54 szerint kizárólag az új épületek, vagyis azok az épületek lehetnek héakötelesek, amelyeket még nem vettek használatba. Azt állítja tehát, hogy minden épület elveszíti új jellegét az első használatbavétel vagy az első használat után, tekintettel arra, hogy az État belge nem él azzal a lehetőséggel, hogy meghatározza az „első használatbavétel” kritériumának az ingatlanok átalakítására történő alkalmazása feltételei meghatározásának a héairányelv 12. cikke (1) bekezdése a) pontjában elűrt lehetőségével. Ezen átültetés hiányában a hatáskörrel rendelkező hatóságok nem terjeszthetik ki az „első használatbavétel” fogalmát egy felújított épületre, amely már használatbavétel tárgyát alkotta az átalakítását megelőzően.

16 E körülmények között a Cour de cassation (semmitűszék, Belgium) felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 12. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 135. cikke (1) bekezdésének j) pontját, hogy amennyiben a tagállam nem állapította meg az első használatbavétel kritériumának az átalakított ingatlanokra vonatkozóan történő alkalmazása feltételeit, az olyan épület átalakítást követő értékesítése, amely az átalakítást megelőzően a [2006/112] irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja vagy 12. cikke (2) bekezdésének harmadik albekezdése értelmében vett első használatbavétel tárgyát képezte, továbbra is

mentesül a hozzáadottértékadó alól?”

Az elzates döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

17 Kérdésével a kérdést elterjeszt bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontját ezen irányelv 12. cikkének (1) és (2) bekezdésével összefüggésben, hogy az ezen elbbi rendelkezésben az olyan épületek vagy épületrészek, és a hozzájuk tartozó telek értékesítése tekintetében elírt mentességet, amelyek értékesítése nem az első használatbavételüket megelőzően történt, egy olyan épület értékesítésére is alkalmazni kell, amely átalakítása előtt már első használatbavétel tárgyát alkotta, még akkor is, ha az érintett tagállam belső jogában nem határozta meg az első használatbavétel kritériumának az ingatlanok átalakítására történő alkalmazása feltételeit, amint arra e rendelkezések közül az utóbbi felhatalmazza a tagállamot.

18 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a tagállamok adóalanynak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki az első használatbavétele előtt eseti jelleggel épületet vagy épületrészt, és hozzá tartozó telket értékesít.

19 Ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja mentesíti az adó alól az épületek értékesítését, a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével, vagyis azon épületek kivételével, amelyek értékesítése az „első használatbavétel” előtt történt (lásd ebben az értelemben: 2019. szeptember 4-i KPC Herning ítélet, C-71/18, EU:C:2019:660, 55. pont).

20 E rendelkezések a gyakorlatban különbséget tesznek a régi épületek, amelyek eladása fűszabály szerint nem héaköteles, és az új épületek között, amelyek eladása héaköteles, függetlenül attól, hogy az értékesítést állandó vagy eseti gazdasági tevékenység körében végzik (lásd ebben az értelemben: 2019. szeptember 4-i KPC Herning ítélet, C-71/18, EU:C:2019:660, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Következésképpen valamely épületnek az adóalanynál az „első használatbavétele” előtt történő értékesítése adóköteles, míg valamely épületnek az „első használatbavételét” követő, a végső fogyasztó számára történő értékesítése adómentes.

21 E rendelkezések *ratio legis*e a valamely régi épület értékesítése által keletkezett 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 fűszabály szerint mentesíteni kell az adó alól (2019. szeptember 4-i KPC Herning ítélet, C-71/18, EU:C:2019:660, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 Bár a héairányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjában az „első használatbavétel” fogalmát annak meghatározása nélkül vezeti be, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) előkészítő munkáiból, amelyek továbbra is relevánsak a héairányelv tekintetében az ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjában előírt mentességek összefüggésében, az következik, hogy valamely épület „első használatbavételének” kritériumát úgy kell érteni, hogy az megfelel az ingatlan tulajdonosa vagy bérlője általi első használatának.

23 Márpedig, amennyiben egy átalakításon átesett régi épület értékesítése az új épület első használatbavétele előtti értékesítéséhez hasonlóan hozzáadott értéket keletkeztet, ez az értékesítés teljesíti a héairányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő „első használatbavétel” kritériumát, és adóköteles ügyletet eredményez.

24 Jóllehet a héairányelv 12. cikke (2) bekezdésének második albekezdése értelmében a tagállamok tehát felhatalmazással rendelkeznek ahhoz, hogy meghatározzák az „els? használatbavétel” kritériumának az átalakított épületekre történ? alkalmazása feltételeit, e rendelkezést nem lehet úgy értelmezni, hogy a tagállamok olyan széles mozgástérrel rendelkeznek, amely lehetővé teszi számukra, hogy még az „els? használatbavétel” fogalmát is módosítsák nemzeti szabályozásukban, ami veszélyeztetné az említett irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjában el?írt mentesség hatékony érvényesülését (lásd ebben az értelemben: 2017. november 16?i Kozuba Premium Selection ítélet, C?308/16, EU:C:2017:869, 45. pont).

25 A Bíróság ily módon pontosította az „ingatlan átalakítása” fogalmának körvonalait, és megállapította, hogy ahhoz az érintett épületen olyan lényegi módosításokat kellett, hogy végezzenek, amelyek célja a használat, illetve a használat feltételeinek jelent?s módosítása (lásd ebben az értelemben: 2017. november 16?i Kozuba Premium Selection ítélet, C?308/16, EU:C:2017:869, 52. pont).

26 E fogalom terjedelmének tiszteletben tartása mellett a tagállamok élhetnek a héairányelv 12. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében el?írt lehet?séggel, például egy olyan mennyiségi követelmény el?írásával, miszerint az ilyen átalakítás költségeinek a héakötelezettség tekintetében el kell érnie az érintett épület eredeti értéke bizonyos százalékát (lásd ebben az értelemben: 2017. november 16?i Kozuba Premium Selection ítélet, C?308/16, EU:C:2017:869, 48. pont).

27 Bár a jelen ügyben a belga jogalkotó nem élt ezzel a lehet?séggel oly módon, hogy ilyen kötelez? erej? rendelkezéseket fogadjon el, a belga közigazgatási hatóság a héatörvénykönyv 44. cikke 3. §-ának 1. pontjára vonatkozó saját közigazgatási gyakorlatában az új épületekkel egyenérték?nek tekintette azokat a régi épületeket, amelyek olyan átalakításokat végeztek, amelyek e tény okán egy új épület jellemz?it öltik magukra.

28 Nem vitatott, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint egy irányelv átültetése során a jogbiztonság követelményének való megfelelés érdekében különös jelent?séggel bír, hogy a jogalanyok jogi helyzete kell?en pontos és egyértelm? legyen ahhoz, hogy valamennyi jogukat megismerhessék, és azokra adott esetben a nemzeti bíróságok el?tt hivatkozhatnak (2007. június 7?i Bizottság kontra Görögország ítélet, C?178/05, EU:C:2007:317, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Mindazonáltal nem állítható, hogy amennyiben az érintett tagállam nem élt azzal a lehet?séggel, hogy a héairányelv 12. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében foglalt, az els? használatbavételi kritériumnak az épületek átalakulására történ? alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a bels? jog kötelez? erej? rendelkezései útján határozza meg, bizonyos ingatlanátalakítások nem tartozhatnak a héa hatálya alá az ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének az ugyanezen irányelv 12. cikke (1) bekezdése a) pontjával és a Bíróság ítélkezési gyakorlatával összefüggésben értelmezett j) pontjával összhangban az „els? használatbavételnek” a bels? jogi rendelkezésekben el?írt fogalma alapján.

30 Ez ugyanis azt feltételezné, hogy ha a tagállam él azzal a lehetőséggel, hogy meghatározza az első használatbavétel kritériumának az épületek átalakítására történő alkalmazása feltételeit, az héakötelessé tenné az épületet, holott ez utóbbi valójában azon alapelvből következik, amely szerint a hozzáadott érték az, amely meghatározza az adókötelezettséget és a Bíróság ítélkezési gyakorlatából eredő fogalom meghatározásokat. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben a módosításoknak a jelen ítélet 25. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett „lényeges” jellege nem tűnik kétségesnek, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megérősítenie.

31 A fentiekre tekintettel az, hogy a belső jogban hiányzik az első használatbavételi kritériumnak az épületek átalakítására történő alkalmazása feltételeinek kötelező meghatározása, nem teszi közvetlenül hatályossá az utóbbiak adómentességét, holott a belső jognak a héairányelv 12. cikke (1) bekezdése a) pontjával összefüggésben értelmezett 135. cikke (1) bekezdése j) pontjával összhangban történő értelmezése és a Bíróság vonatkozó ítélkezési gyakorlata, épp ellenkezőleg, a feltételezett mentesség megtagadásához vezet.

32 Az előterjesztett kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontját – az irányelv 12. cikkének (1) és (2) bekezdésével összefüggésben – úgy kell értelmezni, hogy az ezen előbbi rendelkezésben az olyan épületek vagy épületrészek és a hozzájuk tartozó telek értékesítése tekintetében előírt mentességet, amelyek értékesítése nem az első használatbavételüket megelőzően történt, egy olyan épület értékesítésére is alkalmazni kell, amely átalakítása előtt már első használatbavétel tárgyát alkotta, még akkor is, ha az érintett tagállam belső jogában nem határozta meg az első használatbavétel kritériumának az ingatlanok átalakítására történő alkalmazása feltételeit, amint arra e rendelkezések közül az utóbbi felhatalmazza a tagállamot.

A költségekről

33 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontját ezen irányelv 12. cikkének (1) és (2) bekezdésével összefüggésben

a következőképpen kell értelmezni:

az ezen előbbi rendelkezésben az olyan épületek vagy épületrészek és a hozzájuk tartozó telek értékesítése tekintetében előírt mentességet, amelyek értékesítése nem az első használatbavételüket megelőzően történt, egy olyan épület értékesítésére is alkalmazni kell, amely átalakítása előtt már első használatbavétel tárgyát alkotta, még akkor is, ha az érintett tagállam belső jogában nem határozta meg az első használatbavétel kritériumának az ingatlanok átalakítására történő alkalmazása feltételeit, amint arra e rendelkezések közül az utóbbi felhatalmazza a tagállamot.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.