

62016CC0036

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2017. február 16. (1)

C?36/16. sz. ügy

Minister Finansów

kontra

Posnania Investment SA

(a Naczelny S?d Administracyjny [legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal iránti kérelem — Adózás — Közös hozzáadottértékadó?rendszer — Adóztatandó ügyletek — Ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés — Adóalanyként eljáró személy — Az adófizetési kötelezettség teljesítése érdekében fizetés helyett valamely dolog átruházásának adókötelezettsége”

I. Bevezetés

1.

Héaköteles ügyletnek min?sül?e a dolgok fizetés helyetti átruházása az adófizetési kötelezettség teljesítése érdekében, ha az adó megfizetésére kötelezett személy egyben a héajog szerinti adóalany? Ez a korábban még nem tisztázott kérdés merült fel a jelen el?zetes döntéshozatali eljárásban.

2.

Az alapügyben valamely társaság élt a lengyel adóeljárásjogban az adóhátralék természetbeni kiegyenlítésére biztosított ilyen lehet?séggel, és az államra ruházta valamely ingatlan tulajdonjogát. A hivatkozott társaság azonban többek között ingatlanközvetítéssel is foglalkozott.

3.

Különösnek t?nhet a kérdés, hogy meg lehet?e adóztatni az adókiegyenlítés folyamatát. Az adóterhet a szerz?re – a jelen esetben az államra – hárító hozzáadottérték?adó közvetett jellegére tekintettel is érdekesnek t?nik a héakötelezettség feltételezése.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4.

Az ügy uniós jogi háttérét a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (2) (a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdésének a)

pontja biztosítja. A rendelkezés szerint a héa hatálya alá tartozik:

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

5.

A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint határozza meg az „adóalany” fogalmát:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelési ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

6.

A héairányelv 16. cikkének első bekezdése továbbá a következőképpen rendelkezik:

„Ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei vonatkozásában a HÉA teljesen vagy részben levonható volt.”

B. A nemzeti jog

7.

A lengyel jogalkotó ennyiben átültette a héairányelv előírásait. Ezen túlmenően a kérdést előterjesztő bíróság információi szerint az adózás rendjéről szóló 1997. augusztus 29-i törvény 66. cikkének 1. §-a lehetőséget teremt az adóalany számára, hogy tulajdonjog államkincstárra vagy többek között valamely településre történő átruházásával egyenlítsse ki az adóhátralékait, amennyiben azokat illeti a megfelelő adó. Az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 2. §-a szerint erre az átruházásra és az adófizetési kötelezettség kapcsolódó megszüntetésére a településsel (illetve az államkincstárral stb.) kötött szerződés alapján kerül sor, amelynek feltételeit pontosabban meghatározza az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 2. és 3. §-a. Az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 4. §-a szerint az adófizetési kötelezettség megszüntetésének időpontja az átruházott dologon fennálló tulajdon átszállásának pillanata.

III. Az alapügy

8.

Az alapügy felperese a Posnania Investment S.A. (a továbbiakban: társaság vagy felperes) többek között ingatlanközvetítéssel foglalkozó, lengyel jog szerinti társaság. Adóhátralékai megszüntetése érdekében élt az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 1. §-a szerinti lehetőséggel, és az illetékes településsel 2013. február 5-én szerződést kötött egy beépítetlen ingatlan tulajdonának átruházásáról. Ez az adófizetési kötelezettség részleges megszüntetésével járt.

9.

Később a társaság azon kérdés megválaszolását kérte a pénzügyminisztertől, hogy a héa hatálya alá tartozik-e a tulajdon településre történő átruházása. Álláspontja szerint ez nem lehet így. Különösen a legfelsőbb közigazgatási bíróság ítélezési gyakorlatára hivatkozott, amely szerint az államkincstár az állami költségvetést megillető adók tekintetében fennálló adóhátralékok ellenében történő tulajdonátruházás nem tartozik a héa hatálya alá.

10.

2013. május 10-én egyedi értelmezésében a pénzügyminiszter úgy vélte, hogy az ingatlan tulajdonának társaság általi átruházása fűszabály szerint a héa hatálya alá tartozó termékértékesítésnek tekintendő. A társaság keresetet indított ez ellen.

11.

2014. február 13-án ítéletével az elsőfokú bíróság a legfelsőbb közigazgatási bíróság idézett ítélezési gyakorlatára hivatkozva megsemmisítette a pénzügyminiszter határozatát. Az adóügyi hatóság eljárása megsértette különösen „a [z adóhatóság iránti] bizalom elvét”. A pénzügyminiszter felülvizsgálati kérelmet terjesztett el ezen ítélettel szemben.

IV. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

12.

2015. szeptember 21-én végzésével az ügyben jelenleg eljáró legfelsőbb közigazgatási bíróság az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-án 2006/112/EK tanácsi irányelv [omissis] 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja és 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóköteles ügyletnek (termékértékesítésnek) minősül-e valamely ingatlan (dolog) tulajdonának átruházása a héaalany által

az adófizetési kötelezettség megszűnésével jár?

13.

A kérdéssel kapcsolatban a Bíróság előtti eljárásban írásbeli észrevételeket nyújtott be a Lengyel Köztársaság és az Európai Bizottság.

V. A jogkérdésről

14.

A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja tartalmazza az adókötelezettség keletkezésének öt feltételét. Termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell történnie (1), amelyet egy adóalany (2) adóalanyként eljárva (3) ellenszolgáltatás fejében (4) teljesít egy tagállamon belül (5). Nem vitatott, hogy ezek közül a feltételek közül három megvalósult. Az ingatlanátruházás termékértékesítés. E termékértékesítést adóalany teljesítette, méghozzá valamely tagállam területén.

15.

Az előterjesztett kérdés megválaszolásának feltétele tehát a héairányelv 2. cikke (1)

bekezdésének a) pontja szerint annak vizsgálata, hogy ebben az esetben kiindulhatunk-e olyan „ellenszolgáltatás fejében teljesített” termékértékesítésből (A. pont), amely során az adóalany „adóalanyként” járt el (B. pont).

A. Egy tagállamon belül az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés

16.

A Bizottság és a Lengyel Köztársaság egybehangzó véleménye szerint a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint ellenszolgáltatás fejében került sor az ingatlan adófizetési kötelezettség megszüntetése keretében való átruházására. A pénzügyi kötelezettség termékértékesítéssel megvalósuló megszűnése csak termékértékesítésen alapuló pénzkövetelés indokaként kezelhető.

17.

Mindenesetre kérdéses lehet, hogy kölcsönös jogviszonyon alapul-e a termékértékesítés és az adófizetési kötelezettség megszűnése. Ítéleteiben a Bíróság ezt valóban szükségesnek tartotta. Valamely termékértékesítés csak akkor minősül „ellenszolgáltatás fejében teljesítettnek” a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében, ha az eladó és a vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy az eladó által kapott juttatás képezi a vevő számára teljesített termékértékesítés tényleges ellenértékét. (3)

18.

A jelen ügyben már az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 1. §-ából következik, hogy az ingatlanértékesítés és az adófizetési kötelezettség megszűnése jogviszonyon alapul. Ez a rendelkezés törvénybe foglalt jogviszonyt szabályoz. Mindezt megerősíti az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 2. §-ában elírt közjogi szerződés. Mindazonáltal kérdés, hogy kölcsönös vagy csupán egyoldalú jogviszonyról van szó az adófizetési kötelezettség törvényben (az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 4. §-ában) elírt olyan megszűnésekor, amelynek alapja dolog fizetés helyetti átruházása. Ezt a kérdést végső soron nem kell megválaszolni.

19.

A héa általános fogyasztási adó, (4) amely a megrendelő fogyasztási előny (termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás) megszerzésére irányuló ráfordításait terheli. Így tehát nagyon távol kell értelmezni az ehhez szükséges jogviszony fogalmát. A kérdés nem függhet a polgári jogi érvényességtől, a polgári jogi vagy közjogi jogalaptól, sem a jogalap kölcsönösségétől. Kizárólag az dönt, hogy a megrendelő az adóalanytól kapott fogyasztási előny (termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás) megszerzése érdekében vagyoni ráfordítást valósít meg. (5) Így tehát a ráfordítás és a fogyasztási előny kölcsönössége irányadó, nem a polgári jogi vagy közjogi jogalapok kölcsönössége.

20.

A visszterhes ügylet ilyen fogyasztói jogban elírt tág értelmezése esetén a jelen ügyben – a Bizottság és a Lengyel Köztársaság álláspontjával összhangban – igen! választ kell adni az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés megvalósulására. Ez akkor is igaz, ha az adófizetési kötelezettség jogszabály (az adózás rendjéről szóló lengyel törvény 66. cikkének 4. §a) alapján szűnik meg az ingatlantulajdon átruházásával.

B. Adóalanyként történő eljárás

1. Gazdasági tevékenység az adófizetési kötelezettség teljesítése?

21.

Ezen túlmenően azt kell tisztázni, hogy ennyiben is adóalanyként, vagyis a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti „adóalanyként” jár-e el az a héaalany, aki az adó megfizetésére kötelezett személyként nem pénzzel, hanem természetben fizeti meg az őt terhelő adót.

22.

Az adóalany csak akkor jár el e minőségében (adóalanyként), ha az ügyleteket adóköteles tevékenysége keretében végzi. (6) Ahogyan az a továbbiakban a héairányelv 9. cikkéből kiderül, ehhez nem elegendő az ellenszolgáltatás fejében végzett tevékenység. Az irányelv sokkal inkább bizonyos minőségi követelményt támaszt, nevezetesen az ügylet pillanatában megvalósuló gazdasági tevékenységet.

23.

Így itt az a döntő kérdés, hogy az adó megfizetésére kötelezett személy héairányelv 9. cikke szerinti gazdasági tevékenységének minősül-e az adófizetési kötelezettség teljesítése. Nemleges válasz esetén fel kellene még tenni a kérdést, hogy változtat-e a helyzeten, ha nem pénzzel, hanem természetben teljesítik az adófizetési kötelezettséget.

24.

A „gazdasági tevékenység” fogalmát a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése úgy határozza meg, mint amely a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, és az állandó ítélkezési gyakorlat szerint beleértendő a termelés, a forgalmazás és a szolgáltatásnyújtás valamennyi szakasza. (7)

25.

A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése foglalkozási példákkal mutatja be a gazdasági tevékenységeket. Alapos vizsgálattal kiderül, hogy tipológiai körülírásról van szó, amely vállalkozási típusokat (foglalkozási példákat) sorol fel. A tipológiai körülírás nyitottabb, mint az elvont fogalmak. A típushoz tartozásnak nem kell logikailag elvont következtetésből fakadnia, hanem meghatározható az eredeti képpel (a példával) való hasonlóság mértéke alapján. A típusra jellemző ismertetőjegyeknek nem kell maradéktalanul megjelenniük, az egyedi esetben hiányozhat egyik vagy másik ismertetőjegy. A megítélendő egyedi esetet csupán a hasonlóság értékelése útján sorolják a típushoz. Ehhez a besoroláshoz az egyedi esetet teljes egészében kell szemlélteni úgy, hogy figyelembe kell venni a kereskedelmi felfogást és a típussal (az eredeti képpel) való hasonlóság mértékét.

26.

Bár a gazdasági tevékenység fogalmát tágan kell értelmezni, (8) az adófizetési kötelezettség teljesítése mégsem ilyen gazdasági tevékenység. Az adófizetés sokkal inkább egyszer?en azon közjogi személyes kötelezettség teljesítése, amely az adó megfizetésére kötelezett valamennyi személyt terheli akkor is, ha ? maga nem héaalany. Ez így van akkor is, ha – például a héafizetési kötelezettség teljesítéséhez hasonlóan – gazdasági tevékenységen alapuló adóról van szó.

27.

Ezen a megállapításon nem változtat, ha természetben teljesítik az adófizetési kötelezettséget. A dologátruházás végs? soron csupán az adókivetés keretében érvényesül? különös fizetési módnak min?sül. A rendes adóeljáráshoz hasonlóan a törvény alapján keletkezett adófizetési kötelezettséget pénz helyett természetben, valamely dologgal teljesítik annak objektív értéke – nem pedig vételára – erejéig. A közjogi adókivetés keretében megvalósuló ilyen cselekmény tehát nem tekinthet? gazdasági tevékenységnek. A vagyontárgyak saját adófizetési kötelezettség teljesítése érdekében való átruházása nem hasonlítható össze tételiesen a tipikus héaalany héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti tevékenységével (például a keresked?ével, aki újraértékesítés céljából vásárol termékeket).

28.

Ezen nem változtat az adózás rendjér?l szóló lengyel törvényben el?írt közjogi szerz?dés sem. Csupán a felek e különös fizetési módra vonatkozó egyetértését rögzíti. Az adójogi hitelez? csupán kinyilvánítja hozzájárulását ahhoz, hogy az adóteher kiegyenlíthet? a hivatkozott dologgal.

29.

Ezen túlmen?en az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem nem tartalmaz utalást arra, hogy a nemzeti jog lehet?vé tenné az államkincstárnak, hogy megkeresse az adó megfizetésére kötelezett személyt, és felajánlja neki az adó pénzzel való kiegyenlítése helyett valamely olyan meghatározott ingatlan átruházását, amelyet egyéb esetben meg kellene vásárolni. Kizárólag az adó megfizetésére kötelezett személy dönthet arról, hogy természetben szeretné?e megfizetni az adót, és ha igen, mely dologgal. Az államkincstár ezt követ?en hozzájárulhat ehhez, de nem követelhet ilyen fizetést.

30.

Az átruházással az adóteher különösen a dolog értékének megfelelő mértékben sz?nik meg a törvény értelmében. Nem függ a közjogi szerz?dést köt? felek akaratától, illetve magatartásától. A dolog értékét a jogállami adóállamokban nyilván elvont – az adó megfizetésére kötelezett valamennyi személyre vonatkozó – értékelési szempontok alapján határozzák meg. A kérdést el?terjeszt? bíróság által vizsgálándó ezen el?feltevések mellett alapvet?en nem beszélhetünk (tipikus) gazdasági tevékenységr?l akkor, ha dologátruházással teljesítik az adófizetési kötelezettséget.

2. Vajon van kivétel az adóköteles f?tevékenységhez való közelség miatt?

31.

A jelen ügyben mindazonáltal például nem jogász vagy orvos, hanem ingatlanközvetít? ruházta át az ingatlant. Nem lehet tehát eleve elutasítani a tevékenység (ingatlanátruházás fizetés helyett) gazdasági tevékenységhez (ingatlanközvetítés) viszonyított bizonyos közelségét.

32.

A Bíróság hasonló felállást vizsgált a Kostov-ítéletben. (9) Az ügyben az adóalany (önálló bírósági végrehajtó) megbízási szerződéseket kötött ingatlanok árverés útján való megszerzésére harmadik felek javára, amely bizonyos tartalmi közelséget mutatott f? gazdasági tevékenységével (árverési értékesítés). A Bíróság tevékenységei tekintetében igenl? választ adott „adóalanyi” min?ségének fennállására.

33.

A Bíróság kifejtette, hogy „a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az önálló bírósági végrehajtóként végzett tevékenységei tekintetében már héaköteles természetes személyt »adóalanynak« kell tekinteni valamennyi egyéb, eseti jelleggel végzett gazdasági tevékenység tekintetében, feltéve hogy e tevékenység a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében vett tevékenységnek min?sül” (10).

34.

Mindezt azonban nem lehet úgy érteni, hogy az adóalany valamennyi ellenszolgáltatás fejében végzett tevékenysége hirtelen adóalanykénti min?ségében is megvalósul. A konkrét eldöntend? ügyben ugyanis szoros kapcsolat állt fenn a bírósági végrehajtó „melléktevékenysége” és adóköteles f?tevékenysége között. Így a hivatkozott tipizáló szempont figyelembevételével az ügyben szóban forgó, harmadik felek javára csupán eseti jelleggel vállalt megbízás valóban gazdasági tevékenység is volt.

35.

A tipizáló szempont figyelembevételével azonban nem min?sül a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek az adófizetési kötelezettség ingatlanközvetít? általi, fizetés helyett ingatlanátruházással való teljesítése.

36.

Igaz ugyan, hogy – ahogyan azzal a Bizottság észszer?en érvel – a versenysemlegesség elve el?írja, hogy valamennyi egymással versenyhelyzetben lév? szolgáltatóra vagy értékesít?re azonos módon vonatkozik a héafizetési kötelezettség. Az adófizetési kötelezettség természetbeni teljesítése esetében azonban egyáltalán nincs más adóalanyokat érint? versenyhelyzet. Az adófizetési kötelezettségét teljesít? adóalany ebben a pillanatban más héaalannal (például más ingatlanközvetít?vel) sem áll versenyben. Az átruházandó dolog „vételárának megállapítása” tekintetében ugyanis nem rendelkezik semmilyen tárgyalási pozícióval. Az átruházandó ingatlan értékelése sokkal inkább objektív kritériumok alapján valósul meg az adómegállapítás keretében. Így nem jöhet létre árverseny.

37.

Ennyiben piacon kívül kerül sor a dolog adófizetési kötelezettség teljesítése céljából való átruházására. Ez ugyanúgy igaz az adó megfizetésére kötelezett „rendes” személyekre, mint azokra az adó megfizetésére kötelezett személyekre, akik egyben héaalanyok is. Az állam mint vev? sem választhat, hogy ezt az ingatlant vagy valamelyik másikat „szerzi meg”. Csak arról dönthet, hogy objektív értékük erejéig pénzeszközök helyett dolgokat is elfogad adófizetési kötelezettség teljesítéseként.

38.

Ennek megfelelően a Bíróság még egy vitathatatlanul gazdasági jellegű és visszterhes ügyletet (kábitószerekladást) sem tekintett adókötelesnek, ha valamely gazdasági ágazaton belül kizárt a (jogszer?) verseny. (11) Ez a gondolat hasznosítható a jelen tényállásnál. A személyes adófizetési kötelezettség dolgok adójogi hitelez?nek (adóhatóságnak) való átruházásával történ? teljesítése során ugyancsak kizárt az adóalanyok közötti verseny.

39.

Dönt? jelent?ség?, hogy a (jelen esetben az el?írt közjogi szerz?dést szabályozó) nemzeti jog közjogi adómegállapítás keretében – az adásvételhez hasonlóan – lehet?vé teszi?e a részt vev? feleknek az átruházandó dolog és ár kölcsönös egyetértésben való megállapítását. Ennek hiányában adófizetési kötelezettségének teljesítése során a héaalany nem gazdasági tevékenysége keretében jár el. Nem „adóalanyként” jár el a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint. Ez akkor is igaz, ha a héaalany ingatlanközvetít?, és pénz helyett ingatlant ruház át fizetés gyanánt.

3. A hozzáadottérték?adó jellege

40.

A hozzáadottérték?adó közvetett fogyasztásiadó?jellege meger?síti ezt a következtetést. A héa a végfogyasztót terheli, (12) és az adóalany „csupán” adóbeszed?ként jár el az állam nevében. (13) A jelen ügyben ez is a gazdasági tevékenység feltételezése ellen szól. A héairányelv 9. cikke szerinti gazdasági tevékenység felismerhet?en abból indul ki, hogy az adóalany – a vele szerz?d? féllel kölcsönösen megállapított – ellenszolgáltatásával a megrendel?re hárítja és t?le beszedi a héát. Ez a gondolat nem egyezik a törvény alapján megsz?n? adójogosultsággal és a ténnyel, hogy a vev? állam adót kíván beszedni, nem pedig további (a jelen ügyben rá hárítandó héával) adóterhet magára vállalni.

4. Fennáll az állam „fogyasztókénti” el?nyben részesítésének veszélye?

41.

Nem látom a Bizottság által az adó megfizetésére kötelezett személy, illetve az állam el?nyben részesítésének veszélyével összefüggésben ezzel szemben megfogalmazott aggodalmakat. Az adó megfizetésére kötelezett személy nem részesül el?nyben, mivel a héakötelezettség nem érinti a dolog adófizetési kötelezettség teljesítése érdekében való átruházását. Az ilyen kötelezettség ugyanis a következ? hatással járna: Ha az adó megfizetésére kötelezett személyt X összeg? adófizetési kötelezettség terheli, az ingatlan értéke X, és az ügylet adóköteles, akkor az adófizetési kötelezettség X összeg erejéig megsz?nik, és az államnak meg kell fizetnie továbbá az adó megfizetésére kötelezett személy részére a hozzáadottérték?adót annak érdekében, hogy az adóalany azt megfizethesse (ismét csak az állam részre). Az állam azonban nem takarítana meg hozzáadottérték?adót, mivel saját szükségleteit?l függetlenül szerzi meg a dolgot, és ezzel nem mell?z egyéb, héaköteles kiadásokat.

42.

A Bizottság álláspontjával szemben sokkal inkább fennáll a veszély, hogy az adóköteles ügylet feltételezésével a magánhasználatú vagyontárgyak megszerzésénél is lehetővé válik az adólevonás, mivel elképzelhető, hogy valamikor adófizetési kötelezettség teljesítéséhez kívánják felhasználni azokat. (14)

43.

Az adófizetés eltér? – pénz általi (nincs adóteher) vagy természetbeni (itt van adóteher) adókiegyenlítést?l függ? – kezelése sem világítja meg a kérdést. Ugyanez igaz a természetbeni adófizetések eltér? kezelésére attól függ?en, hogy héaköteles vagy nem héaköteles személyek teljesítik azokat. E héajogi min?sítés nem játszhat szerepet az (adófizetési kötelezettséget keletkeztet? egyéb adófajtákból származó) adóbevétel nagysága szempontjából.

44.

Ennyiben végül csak a végs? felhasználás megadóztatása elmaradásának veszélye merülhet fel, ha nem min?sül gazdasági tevékenységnek a fizetés helyetti dologátruházás. Ez a veszély azonban csak akkor áll fenn, ha az eladó (a jelen esetben a társaság) héaalanyként eljárva már élt adólevonással az átruházandó dolog vonatkozásában.

45.

Ezt a veszélyt azonban a rendszernek megfelelően megel?zi a héairányelv 16. cikkében (és 26. cikkében) szerepl? rendelkezés. Ha az adófizetési kötelezettség természetbeni teljesítése nem gazdasági tevékenység, akkor a fizetés helyetti átruházáskor vállalkozásidegen célokra vonják ki a vállalkozásból a dolgokat. A héairányelv 16. cikke ebben az esetben helyesbíti a megvalósult adólevonást, és ezzel megakadályozza a végs? felhasználás megadóztatásának elmaradását. A héaalanyt úgy kezelik, mint olyan magánszemélyt, aki adófizetési kötelezettségének teljesítése érdekében terméket ruház az államra. Így végeredményben biztosított valamennyi adófizetésre kötelezett személy valamennyi adófizetésének egyenl? kezelése, függetlenül attól, hogy (többé-kevésbé véletlenül) egyben héafizetésre kötelezett személyek is.

5. Következtetés

46.

Következésképpen az adóalany vagyonából származó dolog fizetés helyett adófizetési kötelezettség teljesítése érdekében való átruházása nem min?sül olyan gazdasági tevékenységnek, amely során az adóalany a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint „adóalanyként” jár el. Ez akkor is igaz, ha olyan dolgot ruház át, amelyet egyébként vállalkozása keretében használna fel. Ennyiben hiányzik a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti héaköteles ügylet.

VI. Végkövetkeztetések

47.

Következésképpen azt javaslom, hogy a legfels?bb közigazgatási bíróság el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésére a Bíróság a következ? választ adja:

Nem min?sül a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti adóköteles ügyletnek valamely ingatlan tulajdonának a héa megfizetésére kötelezett személy által az adójogi hitelez?re történ? olyan átruházása, amely az adófizetési kötelezettség törvényben el?írt megsz?nésével jár.

Az adó megfizetésére kötelezett személy ennyiben nem adóalanyként jár el. Az átruházott dologra vonatkozó megvalósult adólevonást azonban a héairányelv 16. cikke szerint helyesbíteni kell.

Mindennek az a feltétele, hogy az adófizetés helyett annak természetbeni kiegyenlítésének lehetősége csak az adó megfizetésére kötelezett személy számára álljon fenn, és az elírt közjogi szerződés csupán annak teljesítésére szolgáljon. A felek ennyiben nem befolyásolhatják a „vételárat”. Azt sokkal inkább objektív mutatók alapján kell megállapítani, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

(1) Eredeti nyelv: német.

(2) HL 2006. L 347., 1. o.

(3) 2013. november 21-i Dixons Retail ítélet (C-494/12, EU:C:2013:758, 32. pont); 2013. június 20-i Newey ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 40. pont); 2006. március 23-i FCE Bank ítélet (C-210/04, EU:C:2006:196, 34. pont); 2002. szeptember 17-i Town & County Factors ítélet (C-498/99, EU:C:2002:494, 18. pont); 1994. március 3-i Tolsma ítélet (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. pont).

(4) 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont); 2013. november 7-i Tulic és Plavočin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); 2011. december 9-i Connoisseur Belgium végzés (C-69/11, nem tették közzé, EU:C:2011:825, 21. pont).

(5) Így szolgáltatásnyújtás ellenértékének minősül az éttermekben a vendéglátási szerződés teljesítését követően egyoldalúan és önként fizetett borraavaló is.

(6) Ebben az értelemben lásd: 1995. október 4-i Armbrrecht ítélet (C-291/92, EU:C:1995:304, 17. és azt követő pontok); 2004. április 29-i EDM ítélet (C-77/01, EU:C:2004:243, 66. pont); 2006. január 12-i Optigen és társai ítélet (C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 42. pont).

(7) Lásd többek között: 1990. december 4-i van Tien ítélet (C-186/89, EU:C:1990:429, 17. pont); 2003. június 26-i MKG Kraftfahrzeuge Factoring ítélet (C-305/01, EU:C:2003:377, 41. pont); 2006. január 12-i Optigen és társai ítélet (C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 41. pont).

(8) 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-359/97, EU:C:2000:426, 39. pont); 2003. június 26-i MKG Kraftfahrzeuge Factoring ítélet (C-305/01, EU:C:2003:377, 42. pont); 2007. június 26-i T-Mobile Austria és társai ítélet (C-284/04, EU:C:2007:381, 35. pont); 2013. június 20-i Fuchs ítélet (C-219/12, EU:C:2013:413, 17. pont).

(9) 2013. június 13-i Kostov ítélet (C-62/12, EU:C:2013:391).

(10) 2013. június 13-i Kostov ítélet (C-62/12, EU:C:2013:391, 31. pont).

(11) Lásd többek között: 1999. június 29-i Coffeeshop „Siberië” ítélet (C-158/98, EU:C:1999:334, 14. és 21. pont); 2000. június 29-i Salumets és társai ítélet (C-455/98, EU:C:2000:352, 19. pont); 2006. január 12-i Optigen és társai ítélet (C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 49. pont).

(12) 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont); 2013. november 7-i Tulic és Plavočin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); 2011. december 9-i Connoisseur Belgium végzés (C-69/11, nem tették közzé, EU:C:2011:825, 21. pont).

(13) 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont); 2008. február

21?iNetto Supermarkt ítélet (C?271/06, EU:C:2008:105, 21. pont).

(14) Különösen az adóalanyok hosszú távon veszteséges hobbitevékenységei válhatnak így adólevonás révén igen hatékonyan közterhekké (a jövedelemadóra vonatkozó szabályozásban gyakran felbukkannak a magánborászatokkal, lovardákkal, vitorlásokkal és jachtokkal rendelkező egyéni vállalkozó ügyvédek és orvosok).