

Ideiglenes változat

MICHAL BOBEK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2018. február 22.(1)

C?665/16. sz. ügy

Minister Finansów

kontra

Gmina Wroc?aw

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

„El?zetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – 2006/112/EK irányelv – Adóztatandó ügyletek – A 2. cikk (1) bekezdésének a) pontja – Ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés – A 14. cikk (2) bekezdésének b) pontja – Tulajdon hatóság által elrendelt kisajátítás útján, ellenérték fejében történ? átruházása – Önkormányzati ingatlantulajdon kisajátítása”

I. Bevezetés

1. A római mitológiában Janus volt a kezdet és a vég, a kapualjak, átjárások, kapuk istene, azonban a preklasszikus id?szakban nyilvánvalóan minden alkotás, háború, vízforrás és a nap istenének is ?t tekintették.(2) Az évszázadok folyamán folyamatosan változó hatáskörökkel rendelke? római istenek esetében is mindig problematikus hatáskörmegosztás (uniós ügyvédek számára igencsak ismer?s) nehézségein túlmen?en Janusszal kapcsolatban létezik egy olyan körülmény, amelyre az emberek még ma is emlékeznek: Janust kett?s arccal szokták ábrázolni.

2. A jelen ügy az egyetlen fejen kett?s arccal rendelke? isten helyett azonos arccal rendelke? két különböz? fejre vonatkozik. A jelen ügy tárgyát képez?, hozzáadottérték?adóval (h?a) kapcsolatos jogvita forrását dióhéjban ez képezi: a lengyel jog alapján Wroc?aw polgármestere két eltér? szerepet tölt be. Egyrészt?l ? a Gmina Wroc?aw (wroc?awi önkormányzat, Lengyelország) (önigazgatáson alapuló) végrehajtó szerve. Másrészt?l (a felülr?l lefele irányuló) államigazgatási ügyekben az államkincstár képvisel?jeként is eljár.

3. Természetesen Közép?Európában nem újdonság, hogy a regionális közigazgatás egyes szervei – a konkrét feladataiktól függ?en – önkormányzatként vagy államigazgatási szervként történ? eljárását magában foglaló kett?s funkciót látnak el. A jelen ügy keretében azonban

újdonstágot jelent, hogy ez a gyakorlat héa szempontjából hogyan értékelend? akkor, amikor az ingatlantulajdon konkrét kisajátítása során az ügyletben mindkét oldalon ugyanaz a szerv – jelen ügben Wroc?aw polgármestere – jelenik meg, aki azonban két különböz? szerepben jár el. Ezenfelül a tulajdonjognak a wroc?awi önkormányzatról az államkincstárra történ? formális átruházását követ?en a szóban forgó ingatlant valójában továbbra is ugyanaz a hatóság, Wroc?aw polgármestere kezeli.

4. A Naczelný S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország) pontosan ebben az összefüggésben kíván megbizonyosodni arról, hogy a szóban forgó ingatlanra vonatkozó tulajdonjognak a wroc?awi önkormányzatról az államkincstárra történ? átruházása a héairányelv(3) 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében vett adóztatandó ügyletnek min?sül?e. Ez a kérdés két konkrét problémát vet fel. El?ször is a *termékre vonatkozó tulajdon* héairányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjában foglalt *átruházásának* az irányelv 14. cikke (1) bekezdése értelmében vett, a *dologgaltulajdonosként való rendelkezés jogának* az átruházását is meg kell?e valósítania ahhoz, hogy adóztatandó ügyletnek min?süljön? Másodszor pedig milyen kapcsolat áll fenn az *ellenérték* 14. cikk (2) bekezdésének a) pontjában szerepl? fogalma és az irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt *ellenszolgáltatás* fogalma között?

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. A héa hatálya alá tartozó ügyleteknek a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szerepl? felsorolása magában foglalja a következ?t:

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

6. A héairányelv 14. cikke szerint:

„(1) »Termékértékesítés« a birtokba vehet? dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

(2) Az (1) bekezdésben említetten kívül termékértékesítésnek min?sülnek a következ?k:

a) termékre vonatkozó tulajdon átruházása hatóság által vagy nevében vagy törvény értelmében történ? kisajátítás útján, ellenérték fejében;

b) termék olyan szerz?dés alapján történ? birtokbaadása, amely a termék határozott id?re szóló bérletér?l vagy részletvétélér?l szól, azzal a kikötéssel, hogy a tulajdonjogot legkés?bb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg;

c) termék vásárlásra vagy eladásra szóló bizományi szerz?dés alapján történ? átadása.”

B. A lengyel jog

7. Az Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (a termékek és szolgáltatások adózásáról szóló, 2004. március 11-i törvény; a továbbiakban: héatörvény)(4) 7. cikke (1) bekezdésének 1. pontja a következ?képpen rendelkezik: „Az 5. cikk (1) bekezdésének 1. pontja szerint termékértékesítés a termék átruházása, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel, ideértve a termékre vonatkozó tulajdon átruházását hatóság vagy hatóság nevében eljáró jogalany által vagy törvény értelmében történ? kisajátítás útján, ellenérték fejében”.

III. A tényállás, az eljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

8. A Wojewoda Dolno?l?ski (alsó?sziléziai vajdaság, Lengyelország) határozata alapján a korábban a wroc?awi önkormányzat tulajdonában lévő ingatlan feletti tulajdonjog egy út megépítése céljából átszállt az államkincstárra. Az alsó?sziléziai vajdaság külön határozatban megállapította az wroc?awi önkormányzatot (a továbbiakban: önkormányzat) az ingatlan után megillet? ellenérték összegét, és felszólította a polgármestert (a továbbiakban: polgármester) annak megfizetésére.
9. Mivel a wroc?awi önkormányzatnak kétségei merültek fel az ezen ügylettel kapcsolatos adókötelezettségeit illet?en, az adójognak a saját konkrét körülményeire vonatkozó értelmezésére irányuló kérelmet nyújtott be a Minister Finansów?hoz (pénzügyminiszter). Azt kívánta megtudni, hogy ellenszolgáltatás fejében teljesített héaköteles termékértékesítésnek min?sül?e az ingatlan tulajdonjogának ellenérték fejében, törvény értelmében történ? átruházása. Az els? kérdésre adott igenl? válasz esetére azt a kérdést tette fel, hogy a héát tartalmazó számlán kit kell feltüntetni a termék vev?jeként.
10. A pénzügyminiszter azt a választ adta, hogy a jelen ügy tárgyát képez? ügylet héaköteles, és az alábbi magyarázatot f?zte hozzá.
11. El?sör is a polgármester nem lehet az adóalany, mivel nem végez önálló gazdasági tevékenységet, és nem a saját nevében jár el. Következésképpen tehát az önkormányzat az adóalany.
12. Másodszor, bár az ellenérték megfizetésének kötelezettsége az elnököt terheli, ez nem változtat azon, hogy az ingatlanra vonatkozó tulajdonjog az önkormányzatról a polgármester által képviselt államkincstárra szállt át. Következésképpen a héa szempontjából az eladó és a vev? ugyanaz az adóalany.
13. Harmadszor, mivel az ingatlantulajdonnak az önkormányzatról az államkincstár részére ellenérték fejében történ? átruházásáról van szó, ellenszolgáltatás fejében teljesített héaköteles termékértékesítés valósult meg.
14. A pénzügyminiszter tehát megállapította, hogy az önkormányzatnak héát tartalmazó számlával kell dokumentálnia a kisajátított ingatlan értékesítését, és a számlán fel kell tüntetni az egyszerre saját nevében és az államkincstár nevében is eljáró önkormányzatot mint vev?t és eladót.
15. A wroc?awi önkormányzat nem értett egyet ezzel az értelmezéssel. A wroc?awi önkormányzat ezért a pénzügyminiszterrel szemben keresetet nyújtott be a Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu?hoz (wroc?awi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország).
16. A bíróság megállapította, hogy a jelen ügyben nem teljesül az a feltétel, hogy adójogi értelemben termékértékesítés történt az eladó ingatlana feletti gazdasági rendelkezés jogának vev?re történ? átruházása formájában. Ennek az az indoka, hogy az eladó és a vev? ugyanazon személy, azaz a wroc?awi önkormányzat volt. Következésképpen a bíróság megállapította, hogy nem történt meg az ingatlan feletti gazdasági és tényleges rendelkezési jog átruházása, amelynek megtörténte az uniós és a nemzeti jog szerint el?feltétele annak, hogy valamely ügylet héakötelesnek min?süljön.

17. A pénzügyminiszter felülvizsgálati kérelmet terjesztett a kérdést el?terjeszt? bíróság, a Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság) elé.

18. E bíróság megállapította, hogy a szóban forgó tényállás komoly kétségeket támaszt azzal kapcsolatban, hogy a nemzeti héatörvény 7. cikke (1) bekezdésének 1. pontja szerinti adóztatandó ügyletnek tekinthet?e az ingatlan feletti tulajdonjognak a hatóság általelrendelt kisajátítás útján, ellenérték fejében önkormányzat által történ? átruházása. Egy három bíróból álló tanács 2015. február 12?i végzésében(5) a következ? kérdést terjesztette a Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság) hét bíróból álló tanácsa elé:

„A [héatörvény] 7. cikke (1) bekezdésének 1. pontja szerinti adóztatandó ügyletnek tekinthet?e valamely olyan ingatlan feletti tulajdonjog hatóság által elrendelt kisajátítás útján, ellenérték fejében történ? átruházása, amelynek gazdasági terhet (beleértve az adóterhet is) a korábbi tulajdonos viseli?”

19. A Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság) hét bíróból álló tanácsa 2015. október 12?i határozatában igenl? választ adott:(6) a héatörvény 7. cikke (1) bekezdésének 1. pontja szerinti adóztatandó ügyletnek min?sül az ingatlanra vonatkozó tulajdonjognak a hatóság által elrendelt kisajátítás útján, ellenérték fejében, önkormányzat által megvalósuló átruházása. A bíróság kifejtette, hogy a hea szempontjából termékértékesítésnek min?sül a termékre vonatkozó tulajdonjog – polgári jogi értelemben vett – átruházása. A bíróság ezért úgy ítélte meg, hogy az ügylet nem attól függ?en min?sül termékértékesítésnek, hogy az ilyen ügylet a tulajdon feletti gazdasági rendelkezési jog átruházásával jár?e. A bíróság tanácsa azon álláspontot sem osztotta, hogy az államkincstár által átvett ingatlanért járó ellenérték önkormányzat részére való kifizetése nem valósult meg ténylegesen. A bíróság tanácsa úgy ítélte meg, hogy az önkormányzat *de facto* megkapta ezt a pénzüsszeget az állami költségvetésb?l az államigazgatás területéhez tartozó közfeladat megvalósításáért járó támogatás keretében.

20. Az eljárásban részt vev? felek nem értenek egyet a Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság) határozatával. E felek ezért azt kérték a bíróságtól, hogy az terjesszen el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság elé. A Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság) három bíróból álló tanácsa helyt adott?e kérelemnek, felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjeszti el?:

„A [héairányelv] 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti adóztatandó ügyletnek min?sül?e az önkormányzat tulajdonában álló ingatlan a törvény értelmében elrendelt kisajátítás útján, ellenérték fejében való államkincstárra történ? átruházása, ha valamely nemzeti jogi rendelkezésb?l következ?en a hivatkozott ingatlant továbbra is az önkormányzat polgármestere kezeli, aki egyszerre az államkincstár képvisel?je és az önkormányzat végrehajtó szerve?”

A fenti kérdés megválaszolása szempontjából jelent?séggel bír?e, ha ténylegesen sor kerül az ellenérték önkormányzat részére történ? kifizetésére, vagy csupán bel? átvezetés történik az önkormányzati költségvetés keretében?”

21. A wroc?awi önkormányzat, a lengyel kormány és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételt. Ezek az érintett felek és a pénzügyminiszter a 2017. december 13?án tartott tárgyaláson szóbeli észrevételeket terjesztettek el?.

IV. Értékelés

22. A jelen indítvány felépítése a következ?. El?ször is néhány el?zetes megjegyzést teszek az ügy konkrét háttérét és a kérdést el?terjeszt? bíróság által feltett kérdések pontos terjedelmét

illet?en (A). Másodszor, általánosságban foglalkozom a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdésében és 14. cikke (2) bekezdésének a) pontjában szerepl? „termékértékesítés” fogalmának az értelmezésével, valamint az „ellenérték” (a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja) és az „ellenszolgáltatás” (a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja) fogalma közötti kapcsolattal. Harmadszor, a jelen ügyben el?terjesztett konkrét kérdést a fent említett rendelkezések értelmezésére tekintettel vizsgálom meg (C).

A. El?zetes megjegyzések

1. A lengyelországi helyi hatóságok kett?s jellege

23. A jelen ügy igen sajátos kontextusba illeszkedik. A helyi hatóság kett?s jellege és funkciói összetetté teszik a jelen ügyben szerepl?höz hasonló ügylet adóztatandó jellegének vizsgálatát. A kérdést el?terjeszt? bíróság által segít?készen végzett bemutatás és az érintett felek által adott további részletezés alapján úgy értelmezem, hogy a kérdésre vonatkozó nemzeti szabályok a következők:

24. El?ször is, Wroc?aw igazgatási szinten vajdasági székhelynek min?sül. A vajdasági székhelyek mind a saját felel?sségi körükbe tartozó feladatokat (önigazgatás vagy önálló igazgatás), mind pedig az állam által rájuk delegált feladatokat (államigazgatás) ellátnak. A jelen ügy tárgyát képez? ingatlantulajdon kezelésével összefügg? feladatok a vajdasági székhely saját feladatkörébe tartoznak. Ez azt jelenti, hogy a wroc?awi önkormányzat korábbi tulajdonát képez? ingatlant a kisajátítást követ?en továbbra is ugyanaz a szerv kezeli, amely szervet Wroc?aw polgármestere képvisel.

25. Másodszor, az önkormányzati költségvetést illet?en a kérdést el?terjeszt? bíróság kifejti, hogy a vajdasági székhely a saját feladatainak ellátását saját er?forrásaiból finanszírozza. Ezzel szemben a delegált államigazgatási feladatok finanszírozásának forrását az állami költségvetés vagy a kormányzat más szintjeinek költségvetése biztosítja. Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat szerint az önkormányzat (vajdasági székhely) felel a szóban forgó ingatlantulajdon kezelésével összefügg? feladatok ellátásáért. Mivel e feladatok a saját feladatkörébe tartoznak, azok költségeit az állami költségvetésben biztosított források nem feltétlenül fedezik teljes mértékben.

26. Harmadszor, ami az ügyletben részt vev? felek hivatalos képviseletét illeti, az ügyletben mindkét közjogi jogalanyt ugyanaz a – két különböz? szerepben eljáró – hatóság, azaz Wroc?aw polgármestere képviselte, noha az ingatlanra vonatkozó tulajdonjog Wroc?aw önkormányzatáról az államkincstárra szállt.

2. A feltett kérdés terjedelme

27. Az el?zetes döntéshozatal iránti jelen kérelmet a nemzeti bíróság igen sajátosan fogalmazta meg. A feltett kérdés számos ténybeli és jogi feltevésen alapul.

28. Közelebb?l, a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében „adóalany” az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. „Gazdasági tevékenységnek” min?sül a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.(7) Az „adóalanyok” héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésében szerepl? ezen általános fogalmától eltér? rendelkezés az irányelv 13. cikkének (1) bekezdésében található. E cikk értelmében az államok, a regionális és helyi önkormányzati hatóságok, valamint a közjog által szabályozott más szervek nem kezelend?k adóalanyként olyan gazdasági tevékenységek vagy ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak, kivéve ha e szervek nem adóalanyként való kezelése a verseny jelent?s torzulását

eredményezi.(8)

29. A kérdést elterjeszt? bíróság kifejezetten rögzítette, hogy az önkormányzat *adóalanyisága* nem vitatott, noha ezt Wroc?aw önkormányzata ismételtén kétségbe vonta. A kérdést elterjeszt? bíróság által elterjesztett kérdés ezért kizárólag a szóban forgó ingatlanra vonatkozó tulajdonjog átruházásának *adóztatandójellegével* foglalkozik.

30. A nemzeti bíróság feladata az, hogy a Bíróság által alkalmazott szempontok alapján min?sítse a szóban forgó tevékenységeket.(9) Ebben az összefüggésben arra kell emlékeztetni, hogy a nemzeti bíróság feladata, hogy saját felel?sségére megállapítsa az elé terjesztett jogvita jogszabályi és ténybeli háttérét.(10) Közelebb?l, a Bíróság elé terjesztend? kérdéseket nem az alapeljárásban részt vev? feleknek, hanem a nemzeti bíróságnak kell meghatároznia. Ez nem kizárólag az EUMSZ 267. cikkben meghatározott hatáskörre tekintettel van így, hanem a Bíróság azon köteletségére is tekintettel, hogy biztosítsa, hogy az összes érintett fél az Európai Unió Bírósága alapokmánya 23. cikkének megfelelően benyújthassa észrevételeit.(11)

31. E Bíróságnak tehát nem feladata, hogy újrakezdje azoknak a tényeknek vizsgálatát és azoknak a nemzeti jogi rendelkezéseknek az értelmezését, amelyek nem képezik az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések tárgyát, és amely vizsgálatot, valamint értelmezést a kérdést elterjeszt? bíróság már elvégzett. Ez vonatkozik (vagy részben vonatkozik) azokra az ügyekre is, amelyekben a megfelelő értékelés céljából az uniós jogot meglehet?sen összetett nemzeti jogi szabályozásra kell alkalmazni.

32. Ez az indítvány tehát a nemzeti bíróság által elvégzett értékelést – jelesül azt, hogy a szóban forgó ügylet szempontjából a wroc?awi önkormányzat „adóalanyak” min?sül – anélkül veszi alapul, hogy ebben a konkrét kérdésben állást foglalna.

B. A héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti „termékértékesítés”

33. Kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság azt kívánja megállapítani, hogy az alapügy tárgyát képez? ügylet a héairányelv 14. cikke 2) bekezdésének a) pontja értelmében vett adóztatandó „termékértékesítésnek” min?sül?e. Ezenfelül a kérdést elterjeszt? bíróság arra vár választ, hogy e kérdés vizsgálata szempontjából jelent?séggel bír?e, hogy az ellenérték megfizetése kizárólag az önkormányzati költségvetésen belül elvégzett számviteli átvezetések?l áll.

34. Annak érdekében, hogy a feltett kérdésre hasznos választ lehessen adni, el?ször a héairányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjának keletkezését és célját vizsgálom meg (1). Másodszor a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja és 14. cikkének (1) bekezdése közötti kapcsolatot elemzem. (2). Harmadszor azzal a kérdéssel foglalkozom, hogy a 14. cikk (2) bekezdésének a) pontjában szerepl? „ellenérték” megfelel?e az irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában rögzített „ellenszolgáltatás” követelményének (3).

1. A héairányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjának keletkezése és célja

35. A héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja olyan sajátos ügyletre vonatkozik, amelynek vonatkozásában három feltételnek kell teljesülnie. El?ször is „tulajdon átruházásának” kell megvalósulnia. Másodszor, a tulajdon átruházását „hatóság által vagy nevében vagy törvény értelmében történ? kisajátítás útján” kell elvégezni. Harmadszor, a tulajdon átruházásának „ellenérték fejében” kell megvalósulnia.

36. A héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja az ügyletek sajátos körére vonatkozik. A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti, a feleknek az ellenszolgáltatás fejében végzett

kölcsönös ügyletek szerves részét képez? szabad akaratát magában foglaló ügyletekkel ellentétben az irányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja eltér? helyzetr?l, hatóság egyoldalú határozatának eredményeként, ellenérték megfizetése fejében végzett tulajdonátruházásról rendelkezik.

37. Habár az el?készít? anyagok a héairányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjának célját túlzottan nem világítják meg,(12) e rendelkezés szövege és logikája bizonyos következtetéseket enged levonni.

38. Amint arra számos szerz? rámutatott, észszer?en feltételezhet?, hogy ez a szabályozás – azáltal, hogy az ellenérték fejében történ? kisajátítást kifejezetten adóztatandó termékértékesítésnek min?síti, ezáltal pedig az ellenérték fejében történ?, kényszer? tulajdonátruházásokat más termékértékesítésekre vonatkozó szabályokkal egyez? szabályok alá rendeli – annak megel?zésére irányult, hogy a hatóságok a termékértékesítések általános kritériumait teljesít? ügylettel szemben a kisajátítás mellett döntsének.(13)

39. Egyetérték. Észszer?nek t?nik ugyanis az a megközelítés, amely szerint célzott adóösztönz?k biztosításával nem bátorítandó a hatóság arra, hogy az érintett féllel való megállapodás keresése helyett kisajátítást alkalmazzon. Az ingatlantulajdon formájában megvalósuló termékértékesítésnek tehát attól függetlenül kell adósemlegesnek maradnia, hogy a termékértékesítés szerz?dés vagy kisajátítás útján történik. Kiemelend? azonban a héairányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjának az eltér? logikája és terminológiája, amely az alábbi ellentéppárral ragadható meg: egyrészt?l *magánjog – kölcsönösség – ellenszolgáltatás*, másrészt?l *közjog – egyoldalú határozat – ellenérték*.

2. A héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja és 14. cikkének (1) bekezdése közötti kapcsolat

40. A kérdést el?terjeszt? bíróság által felvetett kérdés és az érintett felek által el?adott érvek középpontjában az áll, hogy a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontjában foglalt ügyleteknek meg kell?e felelniük az irányelv 14. cikkének (1) bekezdésében meghatározott követelményeknek, különösen pedig annak a feltételnek, hogy „a birtokba vehet? dolog [olyan] átengedés[ének] [kell megvalósulnia], amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

41. A kérdést el?terjeszt? bíróság és az érintett felek széles körben hivatkoztak a Bíróságnak a héairányelv 14. cikke (1) bekezdésével kapcsolatos ítélezési gyakorlatára, amelyben a Bíróság hangsúlyozza a tulajdon tényleges átruházásának az átruházás jogi formájától független jelent?ségét.(14) A Bíróság megállapítása szerint ahhoz, hogy valamely ügylet a 14. cikk (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek min?süljön, az szükséges, hogy az említett ügylet feljogosítsa e személyt arra, hogy e termék felett ténylegesen tulajdonosként rendelkezzen.(15) A Bíróság a termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogát a termékek felhasználásának módjáról és céljáról történ? döntéshez való jogként írta le.(16)

42. A wroc?awi önkormányzat által el?adott érvek arra utalnak, hogy ahhoz, hogy valamely ügylet a 14. cikk (2) bekezdése a) pontjának a hatálya alá tartozzon, teljesítenie kell a 14. cikk (1) bekezdésében meghatározott kritériumokat is, jelesül a termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogával kell járnia.

43. Ezzel szemben a lengyel kormány és a Bizottság el?adja, hogy a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja független az irányelv 14. cikkének (1) bekezdését?l. A 14. cikk (2) bekezdése a) pontjának alkalmazásában tehát lényegtelen, hogy a rendelkezési jog gazdasági értelemben vett átruházásáról van?e szó.

44. Egyetértek az utóbbi állásponttal.

45. A héairányelvnek az „adóztatandó ügyletek” cím alatt szereplő 14. cikke annak meghatározásával foglalkozik, hogy mi minősül „termékértékesítésnek”.

46. E cikk első bekezdése határozza meg, hogy *általános szabály* szerint mi minősül „termékértékesítésnek”: a „birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”. E rendelkezés második bekezdése olyan *más ügyletek*re utal, amelyek „az (1) bekezdésben említetten kívül” „termékértékesítésnek minősülnek”.

47. A héairányelv 14. cikkének megfogalmazásából és felépítéséből nyilvánvaló, hogy e rendelkezés második bekezdése a termékértékesítés első bekezdésben foglalt általános meghatározásához képest valójában *lex specialis*nak minősül.

48. A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése és 14. cikkének (2) bekezdése a „termékértékesítés” olyan elkülönülő mozzanatai, amelyek önálló értelmezést igényelnek. A 14. cikk (1) bekezdése tartalmazza a termékértékesítések meghatározásának általános szempontjait. A 14. cikk (2) bekezdése olyan ügyletek felsorolását tartalmazza, amely ügyletek a 14. cikk (1) bekezdésében foglalt általános meghatározásba tartozó ügyleteken „kívül” „termékértékesítésnek” minősülnek. A 14. cikk felépítése ezért meghatározó jelentőségű: a 14. cikk (1) bekezdése határozza meg a termékértékesítésekkel kapcsolatos általános követelményeket. Ezzel szemben a 14. cikk (2) bekezdése a termékértékesítéssel egy tekintet alá eső sajátos ügyletekre vonatkozik.

49. A héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja a 14. cikk (1) bekezdéséhez képest eltérő fogalmakat használ. A 14. cikk (2) bekezdésének a) pontja nem utal „a birtokba vehető dologgal tulajdonosként való rendelkezés jogára”, hanem egyértelműen ettől eltérő megfogalmazást választ: „termékre vonatkozó tulajdon átruházása [...] kisajátítás útján”.

50. Ennek eredményeként – az önként vállalt szerződési jogviszonyokhoz képest a tulajdonjog kötelező átruházásainak sajátos kontextusában – a 14. cikk (2) bekezdésének a) pontja valójában a 14. cikk (1) bekezdésében foglalt összes lényeges elem helyébe lép. A fent felvázolt eltérő logika és cél(17) ennél fogva két eltérő fogalom használatát vonja maga után.

51. A tulajdon kisajátításának sajátos kontextusában érthető, hogy a dologgal tulajdonosként való tényleges rendelkezés gazdasági értelemben vett jogához képest a dologra vonatkozó tulajdonjog átruházásának formális eleme miért kerül a középpontba. Ezekben az esetekben valószínű, hogy a hatóság a kisajátítást meghatározott célból végezte el. E meghatározott cél elérése (például út építése a kisajátított földön) valójában köti a hatóságot abban a tekintetben, hogy milyen módon rendelkezik az ingatlannal. Ezért tulajdonképpen megtörténhet, hogy noha a hatóság megszerezte a föld formális tulajdonjogát, a dologgal való rendelkezésének módja jelentős mértékben korlátozott. Amennyiben e sajátos körülmények között a tulajdonosként való tényleges rendelkezés logikáját kellene alkalmazni, az a közérdektől történő kisajátítás eseteiben igen sajátos helyzetet eredményezhetne, mivel héa szempontjából nem lenne tulajdonos.

52. Ezenfelül belső analógia útján hozzáfűzhető, hogy a – „további”, termékértékesítéshez hasonló ügyletek egyikét meghatározó – 14. cikk (2) bekezdésének b) pontja a következő utalást tartalmazza: „a termék olyan szerződés alapján történő birtokbaadása, amely a termék határozott időre szóló bérletéről vagy részletvételéről szól, azzal a kikötéssel, hogy a tulajdonjogot legkésőbb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg”. Amint azt a Bíróság megállapította, e rendelkezés megfogalmazása egyértelművé teszi, hogy a 14. cikk (1) bekezdésében foglalt ügyletekről *eltérően* a 14. cikk (2) bekezdésének b) pontjában szereplő ügyletek nem a birtokba vehető dologgal tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházására utalnak.(18)

53. Összefoglalva, a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdésével ellentétben e cikk (2) bekezdésének a) pontja nem írja elő a dologgal tulajdonosként való rendelkezés jogának átengedését. Az irányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjának alkalmazásában az e rendelkezésben foglalt egyéb követelmények teljesülése esetén a dologra vonatkozó – formális értelmében vett – tulajdonjog átengedése elegendő ahhoz, hogy az ügylet adóztatandó „termékértékesítésnek” minősüljön.

3. A héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja és 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja közötti kapcsolat

54. A héairányelv 2. cikke a héaköteles ügyleteket meghatározó keretrendelkezésnek minősül. Az irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében ezen ügyletek egyike „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés”.

55. Ahhoz, hogy valamely ügylet az említett rendelkezés értelmében adóztatandó legyen, négy elem szükséges. Először is „termékértékesítésnek” kell végbemennie. Másodszor, a termékértékesítésnek „ellenszolgáltatás fejében” kell történnie. Harmadszor, a termékértékesítésnek valamely tagállam területén kell megvalósulnia. Negyedszer, a termékértékesítést „adóalanyként eljáró személynek” kell elvégeznie.

56. A héairányelv 14. cikke a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában rögzített kritériumok közül kizárólag az első feddi le. E rendelkezés kizárólag a „termékértékesítést” határozza meg. A rendelkezés ugyanakkor hallgat az irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt többi elemről (ellenszolgáltatás, területi elem és az adóalanyként eljáró személy). A héairányelv „ellenszolgáltatás fejében” végzett termékértékesítésként kezelendő vagy kezelhető ügyletekre utaló 16–18. cikkével ellentétben ugyanis a 14. cikk pusztán olyan ügyletekről rendelkezik, amelyek „termékértékesítésnek” minősülnek.

57. Ebből logikusan az következik, hogy a héairányelv 14. cikke az irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő további három kritériumot nem érinti. Nem feltételezhető tehát, hogy az *ellenszolgáltatási* elem fennáll minden olyan helyzetben, amelyben a héairányelv 14. cikke értelmében vett „termékértékesítés” valósul meg.

58. Ez a megállapítás átvezet a nemzeti bíróság által előterjesztett kérdéssel felvetett második problémakörhöz: milyen kapcsolat van a héairányelv 14. cikke 2) bekezdésének a) pontjában szereplő „ellenérték” fogalma és az irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt „ellenszolgáltatás” fogalma között? Elkülönül-e egymástól ez a két fogalom? Vagy az ellenérték az ellenszolgáltatás fogalma egy típusának (vagyis logikai részének) tekinthető-e?

59. Az „ellenszolgáltatás” fogalmának az ítélkezési gyakorlatban szereplő értelmezése szerint a termékértékesítés akkor történik „ellenszolgáltatás fejében”, ha az értékesített termék vagy a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenszolgáltatás között *közvetlenkapcsolat* áll fenn.(19) Ilyen

közvetlen kapcsolat csak akkor áll fenn „[...] 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”.(20) A Bíróság megállapította, hogy ez az „[ellenszolgáltatás] szubjektív – azaz ténylegesen megkapott – érték, és nem pedig objektív feltételek alapján becsült érték”.(21)

60. A Bíróság azt is megállapította, hogy „ha nem a felek megállapodása szerinti pénzösszeget van szó, szubjektív értéként azon érték kell, hogy legyen, amelyet a termékértékesítés ellenértéként nyújtott szolgáltatásnyújtás kedvezményezettje az igénybeveendő szolgáltatásnak tulajdonít, és meg kell felelnie azon összegnek, amelyet e célra fordítani hajlandó”.(22) Az ellenérték fejében teljesített ügyletként való minősítésre tekintettel a Bíróság szerint irreleváns az a tény, hogy az ügylet a szokásos piaci értéknél magasabb vagy alacsonyabb áron valósul-e meg.(23)

61. Álláspontom szerint korlátozott jelentősége van annak, hogy az „ellenérték” 14. cikk (2) bekezdésének a) pontjában meghatározott fogalma megfelel a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatban meghatározott „ellenszolgáltatás” valamennyi elemének. Amint azt a Bizottság helyesen eladta, a Bíróság az ítélkezési gyakorlatában az „ellenszolgáltatás” fogalmára tekintettel kidolgozott, a jelen ügyben az érdekelt felek által széles körben tárgyalt kritériumokat ugyanis általánosságban a héa-irányelv 14. cikkének (1) bekezdésének hatálya alá tartozó ügyletek vagy az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett, ellenszolgáltatás fejében végzett szolgáltatásnyújtás esetében konkrétan a 2. cikk (1) bekezdése a) pontjának értelmezésével összefüggésben alakította ki.

62. Álláspontom szerint a 14. cikk (2) bekezdésének a) pontjában hivatkozott „ellenérték” az irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett ellenszolgáltatás meghatározott típusa. Az ellenérték a kisajátítás sajátos körülményei esetén adott ellenszolgáltatás szabványosított típusának tekinthető.

63. Ebből kifolyólag korlátozott jelentőséggel bír az, hogy az ellenérték ilyen objektíve eltérő fogalma megfelel-e az összes olyan egyedi kritériumnak, amelyet e bíróság az ellenszolgáltatás fogalmának lefedése céljából az évek során kidolgozott. A két fogalom eltérő logikája és célja kiigazításokat és különbségtételeket indokolhat.

64. Érdemes megjegyezni ugyanakkor, hogy e szakasz záró részében a két fogalom közti különbségtétellel szemben felhozható két potenciális ellenérvel foglalkozom, és ez alapján bemutatom, hogy az ellenérték ilyen módon értelmezett fogalma milyen egyszerre illeszthető be az ellenszolgáltatás átfogó fogalmába. Először is arról az ítélkezési gyakorlatról van szó, amelynek értelmében a kár megtérítése általában nem jár „ellenszolgáltatással”, másodszor pedig a „kölcsönös teljesítés” szükségességére vonatkozó ítélkezési gyakorlatról.

65. Rátérve az első potenciális ellenérve, a szolgáltatások nyújtásával és a héa-irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának értelmezésével összefüggésben a Bíróság ítélkezési gyakorlatában számos alkalommal úgy ítélte meg, hogy a fizetett kártérítés nem teljesíti az ellenszolgáltatásnak minősítéséhez szükséges követelményeket. A Bíróság megállapította, hogy a foglalkozó – szállodai szolgáltatások nyújtására vonatkozó szerződés keretében az ügyfél szerződésszegésének következtében elszenvedett veszteség megtérítése céljából megfizetett, fix összegű elállási díjként – megfizetett összeg közvetlenül nem kapcsolódott ellenérték fejében történő szolgáltatásnyújtáshoz, és azt adó nem terhelte.(24) A Bíróság azt is megállapította, hogy a méltányos díjazás semmiféle szolgáltatás közvetlen ellenértékét nem képezi, mivel e jogosultak oldalán a védelem alatt álló műveik engedély nélküli többszörözéséből eredő hátrányhoz kötődik.(25)

66. Álláspontom szerint az említett ügyekben hivatkozott kártérítés egyszer?en eltér a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontjában említett ellenértékt?l. A fent említett ítéleteket a Bíróság a szolgáltatásnyújtás területén hozta. A termékértékesítéssel ellentétben a szolgáltatásnyújtás terén a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontjához hasonló rendelkezés nem létezik, vagyis nincs olyan konkrét rendelkezés, amely a dolog ellenérték fejében történ? átruházására vonatkozna. Arra tekintettel, hogy a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja a dolog tulajdonjogának ellenérték fejében történ? átengedését kifejezetten tartalmazza, nem volna értelme az e rendelkezésben foglalt ügyleteket az „adóztatandó ügyletek” héairányelv 2. cikkében meghatározott fogalmából kizárni annak rögzítésével, hogy az ellenérték fogalma az „ellenszolgáltatás” átfogó fogalmán kívül esik. Amint arra a jogelmélet helyesen rámutatott, a héairányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjának bevezetése talán pontosan azt a célt szolgálta, hogy az e rendelkezésben foglalt ügyletek termékértékesítésként történ? felsorolásával leküzdje a potenciális fogalmi problémákat.(26)

67. A második potenciális ellenérvet a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése a) pontját és 14. cikke (1) bekezdését együttesen értelmez?, a „kölsönös teljesítmény” elemét kiemel? ítélezési gyakorlat veti fel. Például a Posnania Investment ügyben, amelyben a szóban forgó ügylet adóhátralék megfizetése céljából ingatlanra vonatkozó tulajdonjognak a közjogi jogalanyra történ? átruházásából állt, a Bíróság megállapította, hogy noha az eladó és a vev? között jogviszony áll fenn, az adózó (eladó) *kötelezettségeegyoldalú* kötelezettség, az adó megfizetése az adótartozás jogszabály szerinti megszüntetése és az adó kötelez? teher. Ezen az alapon a Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy nem olyan jogviszonyról van szó, amelynek keretében kölsönös szolgáltatások kerülnek átadásra.(27)

68. Hasonlóképpen, amennyiben a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontjában el?írányzott ügylet eltér? jellegét illet?en ez a kategória valójában jelent?séggel bír, a dolog tulajdonjogának átruházására és az ellenértékre tekintettel továbbra is fennáll a „közvetlen kapcsolat” értelmében vett „kölsönösségi” elem. Az egyik a másik oka: az ellenérték fizetésének oka az ingatlan kisajátítása volt. Ez az elem ugyanis az ellenszolgáltatás és a termékértékesítés közötti logikai kapcsolatra vonatkozik: az érintett termékértékesítést és az (ellenérték formájában történ?) ellenszolgáltatást közvetlenül egymáshoz kapcsolódóknak kell tekinteni. A termékértékesítés elmaradása esetén nem kerül sor ellenszolgáltatás teljesítésére, és fordítva.(28)

4. Közbens? következtetés

69. A héairányelv 14. cikke (2) bekezdése a) pontjának alkalmazása három együttes feltétel függvénye. El?ször is tulajdonjog átruházására van szükség. Másodszor az átruházásnak hatóság által vagy nevében vagy törvény értelmében történ? kisajátítás útján kell megvalósulnia. Harmadszor, ellenértéket kell fizetni.

70. E feltételek közül az els?t illet?en a héairányelv – a 14. cikk (1) bekezdés esetében – nem írja el? a birtokba vehet? dologgal tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházását. Az irányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja alkalmazásában, amennyiben az ellenértékhez és az ügylet elvégzésének módjához kapcsolódó követelmények teljesülnek, a tulajdonjognak a szóban forgó formális tulajdonjogának értelmében vett átruházása elegend? ahhoz, hogy az ügylet az irányelv 14. cikke alapján „termékértékesítésnek” min?süljön.

71. Ahhoz, hogy valamely termékértékesítés a 14. cikk (2) bekezdésének a) pontja alapján adóztatandónak min?süljön, – az el?z? rendelkezésben szerepl? bizonyos elemekt?l függ?en – a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt követelményeknek is teljesülnie kell. A 14. cikk (2) bekezdésének a) pontjában foglalt e konkrét elemek az „ellenszolgáltatás” 2. cikk (1) bekezdésének a) pontjában szerepl? általános fogalmának értelmezését is befolyásolják. A 14.

cikk (2) bekezdésének a) pontja értelmében ténylegesen megfizetett ellenérték a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás” meghatározott típusa.

C. A jelen ügyről

1. Megvalósult-e a 14. cikk (2) bekezdésének a) pontja értelmében vett termékértékesítés?

72. A jelen ügyben a kérdést elterjesztő bíróság kétségbe vonta a „gazdasági” értelemben vett tulajdonátruházás megvalósulását. A kérdést elterjesztő bíróság kifejti, hogy Wrocław polgármestere az ügylet mindkét oldalán, vagyis helyi önkormányzati szervként (helyi önkormányzat) és az államkincstár képviselőjeként is eljár. A lengyel jog hatályos rendelkezései kizárólag a „tulajdonjog” átruházására vonatkoznak, és nem kapcsolódnak a „gazdasági tulajdon” átruházásához. Következésképpen kétséges, hogy a gazdasági tulajdon tényleges átruházása megtörtént-e. A kérdést elterjesztő bíróság arra is rámutat, hogy a vitatott ügylet tulajdonjog – az ügyletben részt vevő felek szabadon kifejezett akarata helyett jogszabályi előírásból ered – ellenérték megfizetése fejében történő átruházására vonatkozik.

73. A „gazdasági értelemben vett tulajdon” fogalma mint olyan az irányelvben nem jelenik meg. A kérdést elterjesztő bíróság által adott útmutatásból és az érintett felek közti vitából azonban kiderül, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés arra vonatkozik, hogy a „birtokba vehető dologgal tulajdonosként való rendelkezés joga átruházásának” a héairányelv 14. cikke (1) bekezdésében szereplő fogalma a Bíróság által értelmezett módon alkalmazható-e.

74. A jelen indítvány 40–53. pontjában felvázolt általános kritériumok értelmében az, hogy a termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházása valósuljon meg, nem minősül a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontjában foglalt feltételek egyikének.

75. Ennek következtében, a nemzeti bíróság által végzendő vizsgálat függvényében úgy tekinthető, hogy a szóban forgó ügyben fennáll a termékértékesítés 14. cikke (2) bekezdésének a) pontjában szereplő mindhárom feltétel.

76. Amint azt a nemzeti bíróság megerősítette, először is nem vitatott, hogy az ingatlanra vonatkozó tulajdonjog a wrocław-i önkormányzatról átszáll az államkincstárra. E tekintetben lényegtelen, hogy valójában Wrocław polgármestere maga egyazon ügyletben két különböző szerepben, vagyis az önkormányzat nevében végrehajtó szervként, valamint az államkincstár képviselőjeként járt el. Az érintett rendelkezés alkalmazása szempontjából a formális tulajdonjognak a két egyértelműen elkülönülő jogi személy közötti átruházása számít.

77. Másodszor, az alsó-sziléziai vajdaság által hozott határozatot követően, a nemzeti jog értelmében tulajdonjog átruházása valósult meg.⁽²⁹⁾ E tekintetben lényegtelen a kérdést elterjesztő bíróság által kiemelt körülmény is, miszerint a termékek tulajdonjogának átruházása nem a felek szabad akaratának eredménye. A héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontjában foglalt második követelmény ugyanis pontosan az, hogy a tulajdonjog átruházása törvény értelmében vagy hatóság által vagy nevében történő kisajátítás útján valósuljon meg. Ez az elem az irányelv 14. cikkének (1) bekezdésében foglalt ügyletekhez képest eltérést von maga után, és mint olyan a szabad akarat vagy kölcsönös megállapodás hiányát jelenti.

78. Harmadszor, úgy t?nhet, hogy az alsó?sziléziai vajdaság által a wroc?awi önkormányzatot megillet? ellenérték mértékének meghatározása tárgyában hozott külön határozatban foglalt utasításnak megfelel?en Wroc?aw polgármestere ellenértéket fizetett. Mivel azonban a „tényleges” ellenérték fennállását a jelen eljárásban részt vev? érdekelt felek széles körben vitatták, ezt a kérdést külön megvizsgálom.

2. „Tényleges” ellenérték vagy ellenszolgáltatás

79. Már a jelen indítvány 54–68. pontjában elvégzett általános elemzés is arra utal, hogy az ellenérték héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontjában szerepl? fogalmát az ellenszolgáltatásnak az irányelv 2. cikke (1) bekezdése a) pontja értelmében vett sajátos típusaként kell értelmezni.

80. Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból és az érintett felek beadványaiból is úgy t?nik, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság kételyei az „ellenszolgáltatás” és az „ellenérték” fogalmi közti logikai kapcsolat helyett inkább arra vonatkoznak, hogy az ellenérték *tényleges* megfizetése bizonytalan.

81. Az alapeljárásban részt vev? mindkét fél azon az állásponton van, hogy *tényleges* ellenszolgáltatás teljesítésére nem került sor.

82. A wroc?awi önkormányzat szerint az alsó?sziléziai vajdaság határozatában megállapított ellenérték megfizetésének forrása a vajdasági székhely feladataihoz kapcsolódó városi költségvetésb?l származott. Az ellenértékb?l származó jövedelmet ugyanakkor ez a költségvetés az önkormányzat bevételeként tüntette fel. Ez bel? számviteli átvezetés révén valósult meg, amely nem ellensúlyozta az ingatlantulajdonnak a wroc?awi önkormányzat által történ? elvesztését.

83. A lengyel kormány el?adása szerint nem tekinthet? úgy, hogy teljesült a tulajdonjog átruházása és az ellenérték közötti *közvetlenkapcsolatra* vonatkozó feltétel. Wroc?aw ellenérték megfizetésére kötelezett polgármestere nem rendelkezik saját költségvetéssel. Az általa ellátott feladatok finanszírozásának forrása az önkormányzati költségvetés. Ennek eredményeként az ellenérték megfizetését elrendel? határozat végrehajtása kizárólag a vajdasági székhely feladatainak ellátására a wroc?awi önkormányzat részére már biztosított forrás átvezetésével valósul meg. A pénzügyminiszter a tárgyaláson ehhez hasonló álláspontot fogalmazott meg.

84. Kizárólag a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak elbírálása, hogy a jelen ügyben fennálló konkrét körülmények között az ellenértéket ténylegesen megfizették?e. Valójában ugyanis e Bíróságnak nem feladata, hogy határozatot hozzon a lengyel közigazgatási jog rejtelmeit illet?en, mivel a jelen ügy ténybeli és jogi összefüggései továbbra is igencsak homályosak maradnak, annak ellenére, hogy a bíróság a tárgyaláson felhívta az érintett feleket annak kifejtésére, hogy a kett?s feladatot ellátó önkormányzati hatóság számviteli rendszere ténylegesen hogyan m?ködik. Közelebbb?l, továbbra sem egyértelm?, hogy az államkincstár forrásainak tényleges átvezetése megvalósult?e, és amennyiben igen, akkor ez az átvezetés az önkormányzat költségvetéseinek mely soraira történt, illetve hogy az önkormányzat valójában milyen mértékben rendelkezik a rábízott különböz? feladatok ellátása céljából elkülönült és önálló költségvetési sorokkal.

85. Mindazonáltal legalábbis néhány általános szempont iránymutatásként a kérdést el?terjeszt? bíróság elé tárható.

86. El?ször is az, hogy az ellenérték megfizetése számviteli m?velet révén valósult meg, nem

zárja ki annak ténylegességét, mivel sem a héairányelv, sem az ítélezési gyakorlat nem ír el? konkrét követelményt az ellenérték megfizetésének vagy elszámolásának módjára vonatkozóan.

87. Másodszor, a közvetlen kapcsolat vagy minden ügylet szerves részét képez? *quid pro quo* logika értelmében⁽³⁰⁾ a dologra vonatkozó formális tulajdonjog átruházásának ellenszolgáltatás fejében kell megvalósulnia. Bizonyos értelemben az ellenszolgáltatásnak a tulajdonjog átruházásával ellentétes irányban kell megvalósulnia. Bizonyos mértékben ezért az önkormányzatoknál *saját forrásoknak* kell keletkezniük, figyelembe véve azt, hogy az ingatlan korábbi tulajdonosa független önkormányzati egységként az önkormányzat volt.

88. Harmadszor, mivel a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontjában el?írt ellenérték az irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában el?írt ellenszolgáltatás sajátos kifejez?dése, feltétlenül szükséges, hogy az ellenértéket *ténylegesen* megfizessék. Ezt meger?síti a 14. cikk (2) bekezdésének a) pontja, amely az ellenérték *megfizetését* kifejezetten el?írja. A héairányelv egyik alapvet? elve, hogy az adó alapja a *ténylegesen* kapott ellenszolgáltatás, amelyb?l az következik, hogy az adóhatóság a héa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett.⁽³¹⁾ Ellenszolgáltatás nélküli termékértékesítés esetén ugyanis nem létezik adóalap.⁽³²⁾ Egyszer?en megfogalmazva, kifizetés hiányában nincs adóalap.

V. Végövetkeztetés

89. A fentiekb?l következ?en azt javaslom, hogy a Bíróság a Naczelný S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország) által el?terjesztett kérdést a következ?képpen válaszolja meg:

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti adóztatandó ügyletnek min?sül az önkormányzat tulajdonában álló ingatlannak a törvény értelmében elrendelt kisajátítás útján, ellenérték fejében való államkincstárra történ? átruházása, ha valamely nemzeti jogi rendelkezésb?l következ?en a hivatkozott ingatlant továbbra is az önkormányzat polgármestere kezeli, aki egyszerre az államkincstár képvisel?je és az önkormányzat végrehajtó szerve.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 Lásd például: Roscher, W. H. (szerk.), *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie*. 2. kötet. Lipcse, Verlag von B. G. Teubner, 1890–1897, 29–41. o.; Smith, W. (szerk.), *Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology*. II. kötet, London, Taylor and Walton, 1846, 550–552. o.

3 A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l 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.; a továbbiakban: héairányelv).

4 A Lengyel Köztársaság 2004. évi Hivatalos Közlönye, 54. sz., 535. o. Konszolidált változat, a Lengyel Köztársaság 2011. évi Hivatalos Közlönye, 177. sz., 1054. o., módosításokkal.

5 I FSK 1857/13.

6 I FPS 1/15.

7 2017. május 11?i Posnania Investment ítélet (C?36/16, EU:C:2017:361, 27. pont).

8 Lásd: 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet (C-276/14, EU:C:2015:635, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

9 Lásd: 2000. december 14-i Fazenda Pública ítélet (C-446/98, EU:C:2000:691, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd továbbá: 2014. március 20-i Gmina Wrocław ítélet (C-72/13, EU:C:2014:197, 18–22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

10 Lásd például: 2017. január 19-i National Roads Authority ítélet (C-344/15, EU:C:2017:28, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

11 Lásd például: 2015. október 6-i T-Mobile Czech Republic és Vodafone Czech Republic ítélet (C-508/14, EU:C:2015:657, 28. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

12 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.). A bizottsági javaslatban (COM/1973/950/végleges) a hatodik héairányelv 5. cikke (4) bekezdésének a) pontjává vált 5. cikk (2) bekezdése f) pontjának tervezete a következő utalást foglalja magában: „a dologra vonatkozó tulajdon átruházása ellenérték fizetése fejében, hatóság által vagy nevében történt rendelkezés alapján, *amennyiben a dolog magánjogi megállapodás révén történő átruházása adókötelezettséget vonzana*”. Ez utóbbi (dőlő betűs) rendelkezést a végleges szöveg nem tartalmazta. A javaslat tartalmazott egy 12. cikk (4) bekezdést is, amelynek értelmében „az 5. cikk (2) bekezdésének f) pontjában foglalt értékesítések esetében a kifizetett ellenérték újraalkalmazási kedvezményt nem tartalmazó összege adóköteles”. Ez a rendelkezés nem került bele a végleges szövegbe. Lásd: Terra, B. J. M. és Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive*. Commentary to the Value Added Tax of the European Community, A. kötet, IBFD Publications, 1991, 209. o.

13 Lásd például: Terra, B. J. M. and Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, 246. o.; van Doesum, A., van Kesteren, H., és van Norden, G. J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, 111. o.

14 Lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i EvitaKEvitaKEvitaK ítélet (C-78/12, EU:C:2013:486, 35. pont). A Bíróság azt is hangsúlyozta, hogy e rendelkezés „nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzen, mintha azok tulajdonosa lenne”. Lásd például: 2015. szeptember 3-i Fast Bunkering Klaipėda ítélet (C-526/13, EU:C:2015:536, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Bíróság által adott magyarázat szerint ennek célja, hogy a közös héarendszert az adóztatandó ügyletek egységes definíciójára alapítsa, és hogy e célkitűzés kerülne veszélybe „ha a termékértékesítés megállapítása [...] olyan feltételek teljesülésétől függne, amelyek tagállamonként eltérnek, ahogy az a tulajdon polgári jog szerinti átruházására vonatkozó feltételek tekintetében fennáll”. Lásd például: 1990. február 8-i Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet (C-320/88, EU:C:1990:61, 8. pont).

15 2015. szeptember 3-i Fast Bunkering Klaipėda ítélet (C-526/13, EU:C:2015:536, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

16 Lásd e tekintetben: 2003. február 6-ai Auto Lease Holland ítélet (C-185/01, EU:C:2003:73, 34. pont).

17 A fenti 35–39. pont.

18 Lásd: 2017. október 4-én MercedesBenz Financial Services UKMercedesBenz Financial Services UKMercedesBenz Financial Services UK ítélet (C-164/16, EU:C:2017:734, 31. pont).

19 Lásd például: 2012. november 8-ai Profitubeítélet (C-165/11, EU:C:2012:692, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 Lásd például: 2017. május 11-²i Posnania Investment ítélet (C-36/16, EU:C:2017:361, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 Lásd például: 2013. november 7-*i* Tulic- és Plavo-*in* ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 Lásd: 2012. december 19-i Orfey Bulgaria ítélet (C?549/11, EU:C:2012:832), 44. és 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 Lásd: 2016. június 25-*i* Lajvér ítélet (C-263/15, EU:C:2016:392, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 2007. július 18-án a Société thermale d'EugénieLesBainsSociété thermale d'EugénieLesBainsSociété thermale d'EugénieLesBainsSociété thermale d'EugénieLesBainsSociété thermale d'EugénieLesBains ítélet (C-277/05, EU:C:2007:440, 32. pont).

25 2017. január 18-ai SAWP-ítélet (C-37/16, EU:C:2017:22, 30. pont).

26 Lásd például: van Doesum, A., van Kesteren, H., és van Norden, G.?J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, 111. o.; Terra, B. J. M., és Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, 246. o.; Henkow, O., *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, 67. o.

27 2017. május 11-²⁷i Posnania Investment ítélet (C-36/16, EU:C:2017:361, 32–36. pont). Lásd hasonlóképpen, a szolgáltatásnyújtással összefüggésben: 2016. június 22-²⁸i *?*eský rozhlas ítélet (C-11/15, EU:C:2016:470, 24–26. pont).

28 Lásd: van Doesum, A., van Kesteren, H., és van Norden, G. J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, 129. o., amely idézi az 1994. június 22-i Empire Stores ítéletet (C-33/93, EU:C:1994:225, 16. pont). Lásd ezzel ellentétben: 2007. július 18-i Société thermale d'EugénieLesBainsSociété thermale d'EugénieLesBainsSociété thermale d'EugénieLesBainsSociété thermale d'EugénieLesBains ítélet (C-277/05, EU:C:2007:440, 26. pont), ahol a szállásfoglalás nem függött foglaló megfizetésétől, tehát nem volt közvetlen kapcsolat a szolgáltatás és az ellenszolgáltatás között.

29 A hivatkozott nemzeti rendelkezés az Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych (a közutak nyomvonalának különös szabályairól szóló törvény) 12. cikkének (4) bekezdése volt.

30 Általánosságban lásd fent: a jelen indítvány 68. pontja.

31 Lásd: 2015. július 25-i NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd szintén: 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 12. és 13. pont).

32 Lásd e tekintetben: 2013. november 21-i Dixons Retail ítélet (C-494/12, EU:C:2013:758, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).