

C-182/23. sz. ügy**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2023. március 22.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. január 18.

Felperes:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Alperes:

J. S.

[omissis]

VÉGZÉS**2023. január 18.**

A Naczelny Sąd Administracyjny [omissis] (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) [a bíróság összetétele]

az **Izba Finansowa** (pénzügyi tanács) zárt ülésén

2023. január 18-án lefolytatott vizsgálatot követően,

a **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej** (a nemzeti adóinformációs hivatal igazgatója, Lengyelország) felülvizsgálati kérelme tárgyában,

amely kérelmet a **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (varsói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország)

2018. október 15-i [omissis] ítélete ellen terjesztették elő,

a **J. S.** által

a **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej** (a nemzeti adóinformációs hivatal igazgatója)

termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóval kapcsolatban kiadott **2017. október 31-i** adójogi állásfoglalásával [omissis]

szemben indított kereset alapján indult ügyben,

a következőképpen határozott:

1. Az EUMSZ 267. cikk [omissis] alapján előzetes döntéshozatal céljából az Európai Unió Bírósága elé terjeszti a következő kérdést:

„Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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.) 9. cikkének ezen irányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett (1) bekezdésében foglalt rendelkezést, hogy azzal nem ellentétes annak elismerése, hogy az az általános rendszer szerint héaköteles mezőgazdasági termelő, aki a földterület tulajdonjogát az államkincstár részére kisajátítás útján, kártalanítás ellenében, a nem mezőgazdasági célú rendeltetésének megváltozásával összefüggésben átruházza, ezen értékesítés után hea fizetésére kötelezett adóalanynak minősül pusztán azon körülmény miatt, hogy e telket héaköteles mezőgazdasági tevékenység céljára használták?”

2. [omissis] [Az eljárás felfüggesztése]

INDOKOLÁS

I. Jogi háttér

1. Az uniós jogi rendelkezések:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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: 2006/112/EK irányelv) rendelkezései:

9. cikk (1) bekezdése „Adóalany” az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

„Gazdasági tevékenység” a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-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.

14. cikk (1) bekezdése „Termékértékesítés” a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

14. cikk (2) bekezdésének a) pontja Az (1) bekezdésben említetten kívül termékértékesítésnek minősülnek a következők:

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

2. A nemzeti szabályozás:

Az ustawa z dnia 11 marca 2004 r. od podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló 2004. március 11-i törvény) (egységes szerkezetbe foglalva: Dz. U., 2022., 931. tétel és későbbi módosításai) (a továbbiakban héatörvény):

7. cikk (1) bekezdése Az 5. cikk (1) bekezdésének 1. pontja szerint termékértékesítés a termék átruházása, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel, ideértve

1) a termékre vonatkozó tulajdon átruházását hatóság vagy hatóság nevében eljáró jogalany által vagy törvény értelmében történő kisajátítás útján, ellenérték fejében;

15. cikk (1) bekezdése Adóalanyok a (2) bekezdésben meghatározott gazdasági tevékenységek valamelyikét – a tevékenység céljától vagy eredményétől függetlenül – önállóan végző jogi személyek, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetek és természetes személyek.

15. cikk (2) bekezdése Gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen az áruk vagy immateriális eszközök és jogok bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosítása.

II. A tényállás

1. Az adóhatóság előtti eljárás

1.1. J. S. (a továbbiakban: kérelmező vagy felperes) kérte, hogy a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (a nemzeti adóinformációs hivatal igazgatója) (a továbbiakban: DKIS, értelmező hatóság) adjon ki a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóval kapcsolatos adójogi állásfoglalást. A kérelmező az adójogi állásfoglalás kiadása iránti kérelmében az ügyel kapcsolatban az alábbi álláspontot fejtette ki.

A kérelmező 2001. december 8. óta mintegy [...] hektár területű mezőgazdasági termelőegységet működtet. A gazdaságot 2015 októbere óta feleségével együtt

üzemelteti. A mezőgazdasági tevékenység tárgyát tejtermelés és tejhasznú szarvasmarha tenyésztése képezi. A kérelmező 2013 januárja óta aktív héaalanyként van bejegyezve. A [...] és [...] telkeket a kérelmező 2003. június 17-én adásvétel útján szerezte meg, míg a [...], [...] és [...] számú telkeket 2015. május 11-én szintén adásvétel útján szerezte meg. Mind a 2003. június 17-i, mind pedig a 2015. május 11-i adásvételre a gazdaság bővítése céljából került sor. A telkek megszerzéséhez nem kapcsolódott termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó, ezért adólevonásra nem került sor. A megvásárolt földterületeket a mezőgazdasági tevékenység keretében kizárólag mezőgazdasági célokból használták. A kérelmező és felesége a mezőgazdasági tevékenységen kívül semmilyen más gazdasági tevékenységet nem folytat.

A vajdának az útfejlesztésről szóló végleges határozata következtében az ustawa z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (a közúti beruházások előkészítésének és kivitelezésének különös szabályairól szóló, 2003. április 10-i törvény) (Dz. U., 2015., 2031. tétel, a továbbiakban: közutakról szóló törvény) 12. cikke (4) bekezdésének 1. pontja alapján jogszabály erejénél fogva a tervezett út nyomvonalába eső ingatlanokat földmérést követően leválasztják és az államkincstárba ruházzák át. A fentiekre tekintettel az M. vajda által útfejlesztés engedélyezése érdekében lefolytatott eljárás során a [...] és [...] számon útként bejegyzett telket leválasztották a [...] és [...] számú telekről, míg a [...], [...] és [...] számú telekről a [...], [...] és [...] számon útként bejegyzett telket választották le, amelyek tulajdonjoga – útnak kijelölt ingatlanokként – M. vajda 2017. március 6-i [...] számú határozata jogerőre emelkedésének időpontjában az államkincstárba szállt át.

A fentieknek megfelelően a kérelmezőt az államkincstár által átvett telkek fejében megillető kártalanítás megállapítása érdekében a vajda eljárást indított, és kiadta a kártalanítást megállapító vonatkozó határozatokat. A kártalanítást azonban még nem fizették ki.

A telkeket az államkincstár általi megszerzésükig mezőgazdasági célra kaszálóként használták, azonban M. vajda által az útfejlesztés engedélyezése tárgyában indított közigazgatási eljárásra és a telkek ezzel kapcsolatos földmérést követő leválasztására és államkincstár által útként történő tervezett megszerzésére tekintettel a kérelmező az átvett telkeket nem készítette elő a következő évi fű begyűjtésére.

A vajda fenti eljárásának megindítását megelőzően e földterületeket nem osztották kisebb telkekre, nem szerelték fel és semmilyen más módon nem javították fel. E földterületeket soha nem adták bérbe, haszonbérbe vagy haszonkölcsönbe harmadik személyeknek. A kérelmező nem kérte e telkek mezőgazdasági tevékenységtől eltérő használat céljából, különösen közúttá történő átminősítését, nem kérte az e telkekre vonatkozó területrendezési terv módosítását, nem kérelmezte az ezeken a telkeken áthaladó út nyomvonalának kijelölését, és soha nem folytatott ingatlanügyletekkel kapcsolatos gazdasági tevékenységet.

A kérelmező és felesége továbbá nem vásárolt építési telkeket. Az államkincstár által átvenni kívánt telkek közvetlen támogatásban részesültek, azonban útnak történő kijelölésük miatt kikerültek a támogatás hatálya alól. A kérelmező és felesége szerepelt a KRUS (Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, mezőgazdasági termelők társadalombiztosítási pénztára, Lengyelország) nyilvántartásában, és mezőgazdasági adót fizet.

A kérelmező továbbá nem osztotta meg a földterületeket. A leválasztásra jogszabály erejénél fogva és a tulajdonos akaratától függetlenül, a közigazgatási szerv által a közúti beruházások előkészítésének és kivitelezésének különös szabályairól szóló törvény alapján kiadott útfejlesztésről szóló határozatának eredményeként került sor. Ugyanígy, a tulajdonos akaratától függetlenül következett be a tulajdonjog elvesztése.

A helyi területrendezési terv sem az út számára kijelölt földterületek leválasztása, sem az útépítés miatt semmilyen módon nem módosult. A földterületet a fentiekben ismertetett törvény alapján útépítés céljára a helyi területrendezési tervben meghatározott rendeltetéstől függetlenül sajátítják ki.

A helyi területrendezési tervből kitűnik, hogy a telkek [omissis] (a megosztást megelőzően) [...] G. település G. körzete G. községének területén találhatóak, és azokat a következő célokból használják:

- a járási közút [omissis] út szélesítése céljából, a többi terület a tervrajzon [...] jellel jelölt családi lakóövezet részeként és kereskedelmi szolgáltatási területként szerepel.

A kérelmező továbbá rámutatott arra, hogy a telkek [omissis] (a megosztást megelőzően) az ingatlan-nyilvántartásban mezőgazdasági területként és árokként vannak feltüntetve, és hogy a Starostwo Powiatowe (járási hatóság) a kérelem megszövegezésének időpontjáig a telkek leválasztását az ingatlan-nyilvántartásban nem vezette át.

Az így megállapított tényállással összefüggésben a kérelmező a következő kérdéseket tette fel az állásfoglalás iránti kérelmében:

1) A [omissis] számú telkeknek az államkincstár által, a közúti beruházások előkészítésének és kivitelezésének különös szabályairól szóló, 2003. április 10-i törvény 12. cikke (4) bekezdésének 1. pontja alapján, útként kártalanítás ellenében történő kisajátítása folytán a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó alanyának minősül-e a kérelmező?

2) A termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó hatálya alá tartozik-e a fenti jogcímen kapott kártalanítás?

Ugyanakkor az adójogi állásfoglalás kiadása iránti kérelmében a kérelmező az ügygel kapcsolatban ismertette saját álláspontját, miszerint a [omissis] telkeknek az államkincstár által, a közúti beruházások előkészítésének és kivitelezésének

különös szabályairól szóló, 2003. április 10-i törvény 12. cikke (4) bekezdésének 1. pontja alapján, útként kártalanítás ellenében történő kisajátítása tekintetében nem minősül a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó alanyának, ezért a részére kifizetett kártalanítás nem tartozik a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó hatálya alá.

1.2. A DKIS a 2017. október 31-i adójogi állásfoglalásában tévesnek ítélte a kérelmező álláspontját. A DKIS megállapította, hogy a kérelemben megjelölt földterületek [omissis] tulajdonjogának az államkincstár részére közútépítési-beruházási célú rendeltetésével összefüggésben kisajátítás útján történő átruházása a kérelmező által a törvény 15. cikkének (2) bekezdésében foglalt rendelkezés értelmében vett gazdasági tevékenységet folytató jogalanyként, azaz termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó alanyaként teljesített termékértékesítésnek minősül. A hatóság álláspontja szerint a jelen ügyben a termékértékesítés nem minősül a kérelmező magánvagyonára felelti rendelkezési jog gyakorlásának. A DKIS hangsúlyozta, hogy – amint az a kérelemből kitűnik – a telkeknek minősülő földterületeket [omissis] az aktív héalanyként nyilvántartásba vett kérelmező gazdasági tevékenysége keretében használta. A DKIS megállapította, hogy a kérelemben hivatkozott mezőgazdasági földterület tulajdonjogának kártalanítás ellenében történő átruházása a kérelmező állításával ellentétben olyan ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek minősül, amely a törvény 7. cikke (1) bekezdésének hivatkozott 1. pontja alapján a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló törvény szabályainak hatálya tartozik, azaz adóköteles. A DKIS ezért megállapította, hogy a kérelmező álláspontja téves.

III. A közigazgatási bíróságok előtti eljárás

1. A 2018. október 15-i ítéletével (ügyszám: III SA/Wa 23/18) a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság) hatályon kívül helyezte a megtámadott adójogi állásfoglalást.

A bíróság megjegyezte, hogy a hatóság nem adott helyt a felperes azon érvelésének, hogy az ingatlanok tulajdonjogának átszállását megelőzően a felperes ezeket az ingatlanokat nem gazdasági tevékenység céljára, kaszálóként használta, mivel azokat a magánvagyonára körébe vonta, nem készítette elő a következő évi fű begyűjtésére, és kivonta a közvetlen kifizetések hatálya alól.

Az elsőfokú bíróság megállapította, hogy még ha a fél a kérelemben ismertetett mezőgazdasági ingatlanokat a közutakról szóló törvény alapján történő kisajátítást megelőzően nem is vonta a magánvagyonára körébe, akkor sem lehetett volna az adóalanyt a héatörvény 15. cikkének (2) bekezdése alapján a kapott kártalanítás tekintetében héalanyként minősíteni.

A megtámadott ítélet indokolásában a bíróság hangsúlyozta, hogy a felperes a telkek értékesítése érdekében nem tett semmilyen lépést, hanem valójában az ő akaratától független intézkedésre (kisajátítás) került sor. Ezért a bíróság

megállapította, hogy a felperes által művelt földterületeket nem a mezőgazdasági tevékenységével kapcsolatban sajátították ki, és hogy a felperes nem a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó alanyaként jár el, továbbá nem folytat ingatlanforgalmazásra irányuló gazdasági tevékenységet.

2. A DKIS felülvizsgálati kérelmében a megtámadott határozat teljes egészében történő hatályon kívül helyezését és az ügy érdemi elbírálását, másodlagosan pedig a megtámadott ítélet teljes egészében történő hatályon kívül helyezését, és az ügynek újbóli elbírálás céljából azon bíróság elé történő visszautalását kérte, amely a megtámadott határozatot hozta. Ezenfelül a hatóság többek között arra alapított kifogásokat fogalmazott meg, hogy az anyagi jog rendelkezéseit, azaz a héatörvény 15. cikkének (1) és (2) bekezdését megsértették azáltal, hogy e rendelkezéseket tévesen értelmezték, amikor megállapították, hogy a felperes, aki a 2003. április 17-i és 2015. május 11-i ingatlan-adásvételi ügyletek, majd ezen ingatlanoknak az ezt követő, kártalanítás ellenében történő kisajátításával megvalósított elidegenítése tekintetében mezőgazdasági gazdasági tevékenységet folytat, nem tekinthető a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó alanyának, holott ezek az ügyletek az abból álló mezőgazdasági gazdasági tevékenység felperes által keresőtevékenységként történő végzéséhez kapcsolódtak, hogy a földterületet (a terméket) mezőgazdasági tevékenység keretében jövedelemszerzés céljából használják, és e tevékenységet jövedelemszerzés céljából ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek kell tekinteni, így a rendelkezésnek a leírt eseménnyel kapcsolatos helyes értelmezése alapján a bíróságnak arra a következtetésre kell jutnia, hogy a felperes a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó alanyaként a kapott kártalanítás után köteles adót fizetni.

IV. A nemzeti bíróság (NSA [legfelsőbb közigazgatási bíróság]) előzetes döntéshozatal iránti kérelmének indokai

1. A Naczelný Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) a kérdés előterjesztésével arra a kérdésre vár választ a Bíróságtól, hogy helytálló-e az értelmező hatóság azon álláspontja, miszerint a kisajátított ingatlan tulajdonjogának államkincstár részére történő átruházását – annak közútépítési beruházásra történő kijelölésével összefüggésben – a felperes mint gazdasági tevékenységet folytató jogalany által teljesített termékértékesítésnek kell tekinteni, mivel az aktív héaalanyaként nyilvántartásba vett felperes az ingatlant mezőgazdasági gazdasági tevékenysége keretében használta.

2. Elöljáróban a Naczelný Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) megállapítja, hogy az ismertetett tényállás leírása nem hivatkozott az ingatlan saját magánvagyonként való használatára utaló cselekményre. Ezért a kérdést előterjesztő bíróság figyelmen kívül hagyta az elsőfokú bíróság által felvetett azon körülményt, miszerint a telkeket korábban magáncélú használatra szánták.

Kulcsfontosságú azonban az, hogy a telkeknek az általános szabályok szerint adóköteles mezőgazdasági tevékenység céljából történő használata meghatározó lehet-e a tekintetben, hogy az ingatlant a kisajátításával összefüggésben a hea hatálya alá tartozó mezőgazdasági tevékenység keretében adták át. Az értelmező hatóság úgy vélte, hogy az adóköteles mezőgazdasági tevékenység folytatása kulcsfontosságú annak megállapítása szempontjából, hogy az e mezőgazdasági tevékenység céljára használt ingatlanok kisajátítás keretében történő átadása adókötelesnek minősüljön. Az elsőfokú bíróság ezzel ellentétes álláspontot képviselt, és úgy ítélte meg, hogy csak az ingatlanforgalmazás területén folytatott aktív gazdasági tevékenység alapján állapítható meg, hogy az ingatlanok kisajátítás keretében történő vitatott átadása után adót kell fizetni.

3. Nem férhet kétség ahhoz, hogy adóztatásra kerül sor, ha a jogalany olyan komoly ingatlanértékesítési lépéseket tesz, amely lehetővé teszi annak megállapítását, hogy szakemberként járt el (lásd: a Bíróság C-180/10. és C-181/10. sz. egyesített ügyekben 2011. szeptember 15-én hozott ítélete, ECLI:EU:C:2011:589). A jelen ügyben nem vitatott, hogy a felperes a telkek értékesítése érdekében nem tett semmilyen lépést, hanem valójában az ő akaratától független intézkedésre (kisajátítás) került sor. Ezért az elsőfokú bíróság megállapította, hogy a felperes által művelt földterületeket nem mezőgazdasági tevékenységgel kapcsolatban sajátították ki, és hogy a felperes nem a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó alanyaként jár el, továbbá nem folytat ingatlanforgalmazásra irányuló gazdasági tevékenységet. Az állásfoglalás iránti kérelemből következő tényállásból az sem derül ki, hogy a felperes a kisajátítással nem érintett további ingatlanokkal kapcsolatban ilyen lépéseket tett volna.

A nemzeti ítélkezési gyakorlat hangsúlyozza, hogy adott ügylet héakötelezettségének feltétele nem a heaalanyiság pusztá ténye, hanem az, hogy az adott jogalany gazdasági tevékenysége körébe tartozó konkrét ügylet tekintetében heaalanyként járt el. (lásd: NSA [legfelsőbb közigazgatási bíróság] 2007. október 29-i ítélete [ügyszám: I FPS 3/07], amely szerint „sem az, hogy az adott jogalany nyilvántartásba vett adóalany formális jogállásával rendelkezik, sem az a körülmény, hogy az adott tevékenységet többször, vagy egyetlen alkalommal, azonban az ismétlés szándékával végezték, nem határozza meg e tevékenység adókötelezettségét anélkül, hogy minden egyes alkalommal meg kelljen állapítani, hogy e jogalany e konkrét tevékenység tekintetében a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó alanyaként járt el”).

Azt az álláspontot, hogy a vitatott telkeket nem gazdasági tevékenység folytatása keretében sajátították ki, megerősíti az a körülmény, hogy a telkek kérelmező általi megszerzésekor nem merült fel termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó, így nem került sor adólevonásra.

Másrészt az értelmező hatóság azt a lényeges érvet vetette fel, hogy az elsőfokú bíróság nem vette figyelembe a kisajátítás mint olyan kényszerintézkedés sajátosságait, amelyet gyakran azon jogalanyok akarata és szándéka ellenére

hajtanak végre, akiknek a tulajdonában álló ingatlanát kisajátították. E tekintetben a felperesnek a vitatott telkekkel kapcsolatos tevékenysége nem releváns.

Meg kell azonban jegyezni, hogy a kérelmező nemcsak a szóban forgó telkek, hanem más ingatlanok tekintetében sem tett komoly ingatlanértékesítési lépéseket, és ezen túlmenően a hía hatálya alá tartozó mezőgazdasági tevékenységen kívül egyáltalán nem folytatott más gazdasági tevékenységet.

4. Ezen indokok miatt hozta a nemzeti bíróság az EUMSZ 267. cikk alapján a jelen határozat rendelkező részének 1. pontja szerinti döntést.

[omissis] [Az eljárás felfüggesztése]

[omissis] [aláírások]

MUNKADOKUMENTUM