

C-594/23. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. szeptember 26.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Vestre Landsret (Dánia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. szeptember 20.

Felperes:

Skatteministeriet

Alperesek:

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

Az alapeljárás tárgya

Az alapeljárás a Landsskatteret (adóügyi bizottság, Dánia) azon határozatával szemben indult, amellyel e bizottság megállapította, hogy az alapeljárás tárgyát képező telekértékesítések nem építési telek értékesítésének és így egyrészt a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja, valamint 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja és (2) bekezdése, illetve másrészt ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontja, valamint 12. cikke (1) bekezdésének b) pontja és (3) bekezdése alapján nem héaköteles ügyletnek minősülnek. Az alapeljárásban e határozattal szemben indított keresetet a Skatteministeriet (adóügyi minisztérium, Dánia) nyújtotta be, amely szerint az érintett földterület építési teleknek minősül, és az értékesítés ezért héaköteles.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az „építési telek” fogalmának értelmezése (lásd a 135. cikk (1) bekezdésének j) pontját, valamint a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontját és (2) bekezdését, illetve a 135. cikk (1) bekezdésének k) pontját, valamint a 12. cikk (1) bekezdésének b) pontját és (3) bekezdését);

az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére az EUMSZ 267. cikk alapján kerül sor

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

Az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között összeegyeztethető-e egyrészt a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjával, valamint 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjával és (2) bekezdésével, illetve másrészt ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének k) pontjával, valamint 12. cikke (1) bekezdésének b) pontjával és (3) bekezdésével az, ha valamely tagállam építési telek héaköteles értékesítésének minősíti az olyan földterület értékesítését, amelyen az értékesítés időpontjában előreöntött alap található, és amelyre csak ezt követően építenek lakóépületet más tulajdonosok?

A hivatkozott 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.)

Az Európai Unió működéséről szóló szerződés, 267. cikk

Card Protection Plan ítélet, C-349/96, EU:C:1999:93

Breitsohl ítélet, C-400/98, EU:C:2000:304, 46. és 54. pont

Rudolf Maierhofer ítélet, C-315/00, EU:C:2003:23

Kozuba Premium Selection ítélet, C-308/16, EU:C:2017:869, 31. pont

KPC Herning ítélet, C-71/18, EU:C:2019:660, 54. pont

Icade Promotion ítélet, C-299/20, EU:C:2021:783, 34., 35., 51., 57. és 58. pont

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

- 1 Héatörvény; 2005. október 14-i 966. sz. egységes szerkezetbe foglalt és később módosított törvény: a 13. § 1. bekezdése 9) pontjának a) és b) alpontja, valamint a 13. § 3. bekezdése

- 2 2013. június 24-i 814. sz. rendelet: 57. és 59. §
- 3 2015. június 30-i 808. sz. rendelet: 54. és 56. §, valamint a 134. § 3. és 4. bekezdése
- 4 A héatörvénynek (2005. október 14-i 966. sz. egységes szerkezetbe foglalt és később módosított törvény) az alapügyben szóban forgó építési telkeken található alapok kiöntésekor alkalmazandó változata 13. §-a 1. bekezdésének 9) pontja mentesítette az adó alól az ingatlan értékesítését. A héatörvény e rendelkezése a héairányelv X. melléklete B. részének 9) pontjával összefüggésben értelmezett – a hatodik irányelv F. mellékletének 16. pontjával összefüggésben értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének b) pontján alapuló – 371. cikkében foglalt „standstill” klauzulán alapult.
- 5 E héamentességet 2011. január 1-jén részlegesen megszüntette a 2009. június 12-i 520. sz. törvény, amely egy módosítást illesztett a héatörvény 13. §-ába, amely többek között lehetővé tette a skatteminister (adóügyi miniszter, Dánia) számára, hogy az „ingatlan” fogalmának pontosabb meghatározása és körülhatárolása céljából héarendeletet alkosson. Ettől kezdve a 13. § úgy rendelkezett, hogy az ingatlan értékesítésének héamentessége nem terjed ki az építési telek értékesítésére, függetlenül attól, hogy az közművesített-e, valamint a beépített földterület önálló értékesítésére. A módosító törvény 2011. január 1-jén lépett hatályba.
- 6 Az említett törvény indokolása szerint azért nem született átmeneti rendelkezésekre vonatkozó javaslat, mert a törvényt csak olyan új ingatlanokra kell alkalmazni, amelyek esetében az építkezés vagy a bővítés/átalakítás a törvény hatálybalépését követően kezdődik meg. Az új építkezés megkezdése időpontjának az alapozás megkezdésének időpontját kell tekinteni.
- 7 Az adóügyi miniszter ezt követően megalkotta az „ingatlan” fogalmának meghatározásáról szóló héarendeletet. Az alapügyben szóban forgó építési célú telkek átruházásának időpontjában a héarendelet két különböző változata volt alkalmazandó: a 2013. június 24-i rendelet (a 2015. június 15-én történt átruházások esetében) és a 2015. június 30-i rendelet (a 2015. augusztus 25-én nem pénzbeli hozzájárulás formájában történt többi értékesítés esetében).
- 8 A 2015. évi rendelet 54. §-ának 1. bekezdéséből kitűnik, hogy a héatörvény 13. §-a 1. bekezdése 9) pontjának a) alpontjában szereplő „épület” fogalma alá tartozik minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény, amely rendeltetésének megfelelően elkészült. Az említett rendelet 56. §-ának 1. bekezdése értelmében az „építési telek” fogalma alá tartozik minden beépítetlen földterület, amely épületek megépítésére szolgál. Az említett rendelet 134. §-ának 3. és 4. bekezdéséből kitűnik továbbá, hogy a módosított héatörvény 13. §-a 1. bekezdése 9) pontjának a) alpontjában előírt héakötelezettség új épületekre, valamint új épületekre és a hozzájuk tartozó telkekre vonatkozik, amennyiben az építkezés 2011. január 1-jén vagy azt követően kezdődött meg.

- 9 Az adóügyi bizottság döntéshozatali gyakorlata
- 10 2017. szeptember 29-én az adóügyi bizottság olyan ügyben hozott határozatot, amelynek tárgyát a jelen ügyben szereplőhöz hasonló kérdés képezte. Határozatában az adóügyi bizottság megállapította, hogy egy 2011. január 1. előtt épített alappal rendelkező telek héamentesen értékesíthető, mivel az építkezés 2011. január 1. előtt kezdődött meg, amikor még a 2009. június 12-i 520. sz. törvényt megelőző szabályok voltak alkalmazandók. Az adóügyi minisztérium nem támadta meg e határozatot a bíróságok előtt.
- 11 2022. február 14-én az adóügyi bizottság egy másik olyan ügyben is határozatot hozott, amelynek tárgyát a jelen ügyben szereplőhöz hasonló kérdés képezte. Határozatában az adóügyi bizottság megállapította, hogy négy, olyan alappal rendelkező telek, amelyek építése 2011. január 1. előtt kezdődött meg, héamentesen értékesíthető, mivel az építkezés 2011. január 1. előtt kezdődött meg, amikor még a 2009. június 12-i 520. sz. törvényt megelőző szabályok voltak alkalmazandók. Az adóügyi minisztérium keresetet indított e 2022. február 14-i határozattal szemben. Az adóügyi minisztérium tájékoztatása szerint ezen ügyben az eljárást a jelen ügyben előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdésnek az Európai Unió Bírósága általi megválaszolásáig felfüggesztették.

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 12 Az ügy tárgyát az képezi, hogy tizenhat olyan teleknek az I/S Nordre Strandvej Sæbys (a továbbiakban: Interessentskabet [társulás]) által 2015-ben végrehajtott átruházása, amelyeken az értékesítések időpontjában lakóépületek céljára szolgáló alap volt található, „építési telkek” héaköteles értékesítésének vagy épületek, illetve épületrészek és a hozzájuk tartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítésének minősül-e, mely utóbbi esetben az értékesítés a 2011. január 1-jéig alkalmazandó héamentesség hatálya alá tartozik, mert az alapozás mindegyik esetben 2011. január 1. előtt kezdődött meg és fejeződött be.
- 13 2006-ban az Interessentskab olyan földterületet vásárolt, amelyet korábban kempingként használtak egy tengerparti területen. 2008-ban az Interessentskab több telket is kialakított ebből a földterületből. A kialakított telkek közül többet 2009 januárjában közművesítettek, kiépítve a villamosenergia-, víz-, fűtés- és csatornacsatlakozást.
- 14 2010 őszén az Interessentskab által az önkormányzati építésügyi hatóságtól kapott építési engedélyek alapján a kialakított telkek egy részén alapokat öntöttek ki. Az alapozás 2011. január 1. előtt kezdődött meg és fejeződött be.
- 15 2015. január 1-jén az Interessentskab tizenhat, előreöntött alappal rendelkező telket ruházott át nem pénzbeli hozzájárulás formájában egy korlátolt felelősségű társaságra. Ezt követően a telkeket az említett korlátolt felelősségű társaság jogutódjai magánszemélyek részére értékesítették.

- 16 A 2015. június 15-én, illetve 2015. október 26-án aláírt adásvételi szerződésekkel az Interessentskab szintén értékesített két, alappal rendelkező telket magánszemélyek részére. Az Interessentskab egy másik, alappal rendelkező telket is értékesített egy magánszemély részére, amely telek vonatkozásában nem áll rendelkezésre aláírt adásvételi szerződés, de amelynek értékesítésére az adásvételi szerződés szerint részbeni cserével került sor 2015. október 1-jén. Az adásvételi szerződésekből kitűnik, hogy a vevők folyamatban lévő építkezésekkel vették át az ingatlanokat, minek körében az adásvételi szerződések megkötésének időpontjában a folyamatban lévő építkezésekhez már elkészült az alap, és hogy a vevők a teljes ügylet részeként kaptak egy tervrajzot, amely a felépített ingatlant ábrázolta.
- 17 A szóban forgó telkek közül öt esetében lakóépületek épültek a 2010-ben kiöntött alapokra az Interessentskab által 2015-ben történt értékesítést követően. Nyolc telk esetében lakóépületek épültek a telken, de az épületek nem a 2010-ben kiöntött alapokra épültek; az alapok 2015-ben, amikor az Interessentskab teljesítette az értékesítést, a telken voltak. A maradék három telk esetében a 2010-ben kiöntött alapok továbbra is a helyükön vannak, de azokra még nem épültek lakóépületek.
- 18 2017. szeptember 28-i határozatával a SKAT (adóhatóság, Dánia) megnövelte az Interessentskab által fizetendő hea összegét, és héafizetésre kötelezte többek között a tizenhat telk után. Az adóhatóság úgy vélte, hogy a tizenhat, alappal rendelkező telk értékesítése „építési telkeknek” a héatörvény 13. §-a 1. bekezdése 9) pontjának b) alpontja alapján héaköteles értékesítésének minősül. E határozatot megtámadták az adóügyi bizottság előtt. 2021. szeptember 1-jei határozatában az adóügyi bizottság megállapította, hogy az említett tizenhat telk értékesítése a héatörvény 13. §-a 9) pontjának b) alpontja és 4. §-ának b) pontja alapján nem héaköteles ügyletnek, hanem a korábban hatályos héatörvény 13. §-a 1. bekezdésének 9) pontja alapján héamentes ügyletnek minősül, amely rendelkezés minden ingatlanértékesítést mentesített a hea alól.
- 19 Az adóügyi bizottság azt az álláspontot képviselte határozatában, hogy megállapítást nyert, hogy az Interessentskab 2011. január 1. előtt kezdte meg a tizenhat telken található alapok kiöntését, hogy a szóban forgó telkeket az ingatlanértékesítéseket terhelő hea bevezetésére javaslatot tevő 2009. április 22-i 203. sz. törvénytervezet benyújtását megelőzően vásárolta meg, és hogy a tervezés már e törvénytervezet benyújtását megelőzően megkezdődött.
- 20 2021. december 1-jei keresetével az adóügyi minisztérium megtámadta az adóügyi bizottság határozatát a Retten i Aalborg (aalborgi bíróság, Dánia) előtt, amely az ügyet az abban szóban forgó elvekre tekintettel a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia) elé utalta.
- 21 2022. november 23-i végzésében a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából kérdést terjeszt az Európai Unió Bírósága elé.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 22 Az **adóügyi minisztérium** arra hivatkozik, hogy az alapügy tárgyát olyan építési telkek képezik, amelyek a héa hatálya alá tartoznak, és az a körülmény, hogy e telkeken alapok épültek, nem változtat ezen a helyzeten. Az adóügyi minisztérium szerint a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjából az következik, hogy a héa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés. Ezen irányelv azt is lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy mentesítsék az adó alól a „beépítetlen” földterület értékesítését, a 12. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett „építési telkek” kivételével. Az adóügyi minisztérium hangsúlyozza továbbá, hogy a tagállamoknak az „építési teleknek” minősülő földterületek fogalmának meghatározásakor tiszteletben kell tartaniuk a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése k) pontjának célját, amely kizárólag azon beépítetlen földterületek értékesítését kívánja mentesíteni a héa alól, amelyek nem alkalmasak a beépítésre, az említett irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezve pedig ebből az következik, hogy főszabály szerint építési telkeknek az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden értékesítése a héa hatálya alá kell, hogy tartozzon.
- 23 A tagállamokat az „építési telek” fogalmának meghatározása során megillető mérlegelési mozgásteret korlátozza az „épületnek” az uniós jogalkotó által a héairányelv 12. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében meglehetősen tágan meghatározott fogalma, amely magában foglal „minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény[t]”. Nem minden tárgy tekinthető azonban a héairányelv értelmében vett „épületnek” pusztán azért, mert a földhöz van rögzítve.
- 24 Az általános nyelvi értelmezés szerint a dán „konstruktion” szó magában foglalja például az épületet. Az ilyen általános nyelvi értelmezés a héairányelv angol nyelvi változatában szereplő „structure” kifejezésre és a francia nyelvi változatban szereplő „construction” kifejezésre is jellemző. Ugyanez a helyzet a német nyelvi változatban szereplő, a „Gebäude” fogalmának meghatározására használt „Bauwerk” kifejezés esetében is. Egy „épület” formáját öltő építményt tehát az általános nyelvi értelmezés szerint az jellemez, hogy az olyan különböző önálló részekből (épületrészekből) épül fel és áll, amelyek együtt egy meghatározott célra szolgáló építményt alkotnak.
- 25 Ezenfelül egy lakóépület alapja nem tekinthető a héairányelv értelmében vett „épületrésznek”, mivel „épületrészek” értékesítéséről csak akkor lehet szó, ha az értékesített épületrész lakható (használatba vehető) és így elkészült, amely helyzet a gyakorlatban például egy lakóépületben található lakások szakaszos értékesítése esetén áll fenn.
- 26 Az **Interessentskab** arra hivatkozik, hogy az értékesített földterület a héairányelv értelmében vett, héamentes épületekből, illetve épületrészekből és a hozzájuk tartozó telkekből áll.

- 27 Az Interessentskab azt állította, hogy az a földterület, amelyen 2011. január 1. előtt alapokat öntött ki és készített el, a héa szempontjából építési telekből épületekké és a hozzájuk tartozó telkekké vált. E változás akkor következett be, amikor a szóban forgó földterületen megkezdődött az alapozás, vagyis 2010 őszén. A változás mindenestre legkésőbb az alapok elkészültekor, vagyis 2011. január 1. előtt bekövetkezett.
- 28 Az Interessentskab úgy véli továbbá, hogy a tizenhat építési telek tekintetében nem áll fenn héakötelezettség, mivel az építkezés, nevezetesen az alapozás 2010. december 31. előtt kezdődött meg.
- 29 Az előreöntött alappal rendelkező telkek Interessentskab által 2015-ben történt értékesítését ezért a héa szempontjából épületek, illetve épületrészek és a hozzájuk tartozó telkek értékesítésének kell tekinteni. A tizenhat telek alapja – a felek által nem vitatottan – teljes mértékben elkészült a 2015. évi értékesítés időpontjára. Mivel héát csak azon épületek, illetve épületrészek és hozzájuk tartozó telkek tekintetében kell fizetni, amelyek esetében az építkezés 2010. december 31. után kezdődött meg, az értékesítések mentesek a héa alól. A dán jog szerint az új építkezés kezdő időpontja az az időpont, amikor az alapozás megkezdődik. Mivel az alapügy tárgyát képező szóban forgó földterületen 2011. január 1. előtt került sor az előreöntött alapok lerakására, nincs jogalapja a héa értékesítésekre történő kivetésének, mivel a földterületen 2011. január 1. előtt került sor a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmények elhelyezésére.
- 30 A héairányelv 12. cikke (2) bekezdésének első mondata meghatározza a héa szempontjából az „épület” fogalmát. A 12. cikk (2) bekezdésének első mondata szerint „»épület« minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény”. Az előreöntött alapok megfelelnek a héairányelv 12. cikke (2) bekezdésének első mondatában szereplő fogalom meghatározásnak. Az előreöntött alap mindenekelőtt „építmény”. Másodszor, az előreöntött alap „a földhöz [van] rögzít[ve,] vagy a földön [van] létesít[ve]”, mert nem mozdítható el azonnal. Harmadszor, az előreöntött alap az „épület” tág fogalma alá tartozik, amely kifejezetten magában foglal „minden”, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építményt.
- 31 Az alap a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény, és ezért a héa szempontjából épületnek minősül az irányelv 12. cikke (2) bekezdésének első mondata alapján. Az a körülmény, hogy e rendelkezés dániai átültetése (lásd a héarendeleket) további feltételeket tartalmaz, amelyek szerint a földhöz rögzített vagy a földön létesített építményeknek rendeltetésüknek megfelelően elkészültnek is kell lenniük, mielőtt a héa szempontjából épületnek lennének minősíthetők, nem jelenti azt, hogy azok a héa szempontjából nem tekinthetők épületnek.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokainak rövid ismertetése

- 32 A Bíróság megállapította, hogy a tagállamokat az „építési telek” fogalmának meghatározása során megillető mérlegelési mozgásteret korlátozza az „épületnek”

az uniós jogalkotó által a héairányelv 12. cikkének (2) bekezdésében – a Bíróság szerint – meglehetősen tágan meghatározott fogalma, amely magában foglal „minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény[t]” (lásd: KPC Herning ítélet, 54. pont; Icade Promotion ítélet, 51. pont).

- 33 A felek egyetértenek abban, hogy az Európai Unió Bírósága elé kell terjeszteni egy kérdést arra vonatkozóan, hogy miként kell elhatárolni a héairányelv 12. cikke (1) bekezdésének b) pontjában szereplő „építési telkek” fogalmát a héairányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja és 12. cikke (2) bekezdésének első mondata értelmében vett „épületek” és „a hozzájuk tartozó telkek” fogalmától.
- 34 A Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság) úgy véli, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata még nem pontosította azokat a kritériumokat és értelmezési szempontokat, amelyeket figyelembe kell venni annak vizsgálata során, hogy „épületről” lehet-e beszélni, ideértve azt is, hogy a héairányelv 12. cikkének (3) bekezdése szerinti „építési teleknek” vagy a héairányelv 12. cikkének (2) bekezdése szerinti, első használatbavétele előtti épületnek, illetve épületrésznek és a hozzá tartozó teleknek kell-e tekinteni egy előreöntött alappal rendelkező telket, és amelyek lehetővé tennék számára, hogy – előzetes döntéshozatal iránti kérelem nélkül – döntsön abban a kérdésben, hogy a héairányelv értelmében vett „építési teleknek” vagy az irányelv értelmében vett „épület[nek], illetve épületrész[nek] és a [hozzá] tartozó tel[eknek]” kell-e tekinteni az olyan telket, amely az értékesítés időpontjában lakóépület céljára szolgáló előreöntött alappal van ellátva, és amelyre később lakóépületet is építenek.
- 35 Mindezek alapján a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság) a fenti kérdést terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé. A kérdést előterjesztő bíróság az alapeljárást az Európai Unió Bírósága általi válaszadásig felfüggeszti.