

**C-213/24. sz. [Grzera]<sup>i</sup> ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2024. március 19.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławai  
vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország)**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2023. december 28.

**Felperes:**

E. T.

**Alperes:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

**Az alapeljárás tárgya**

A Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (wrocławai adóhatóság igazgatója, Lengyelország, a továbbiakban: DIAS) áruk és szolgáltatások adójára (a továbbiakban: héa) vonatkozó, 2022. december 19-i határozatával szemben benyújtott kereset.

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja**

Az uniós jognak, különösen a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 2. cikke (1) bekezdésének és 9. cikke (1) bekezdésének az EUMSZ 267. cikken alapuló értelmezése.

<sup>i</sup> A jelen ügy neve fiktív. Az nem egyezik az eljárásban részt vevő egyetlen fél valódi nevével sem.

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

1) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv rendelkezéseit, különösen ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdését és 9. cikkének (1) bekezdését, hogy önállóan végez gazdasági tevékenységet az a személy, aki korábban gazdasági tevékenység céljára nem szolgáló ingatlant értékesít oly módon, hogy szakmabeli vállalkozót bíz meg az értékesítés előkészítésével, aki aztán e személy megbízottjaként több összehangolt lépést tesz az ingatlan felosztása és magasabb áron történő értékesítése céljából?

2) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv rendelkezéseit, különösen ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdését, hogy az együtt eljáró házastársak mindegyikét külön-külön önálló gazdasági tevékenységet folytató személynek kell tekinteni?

### **A hivatkozott uniós jogi rendelkezések**

A héairányelv, a 2. cikk (1) bekezdése és a 9. cikk (1) bekezdése; a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv, a 2. cikk (1) bekezdése, a 4. cikk (1), (2) bekezdése és (3) bekezdésének b) pontja.

### **A hivatkozott nemzeti rendelkezések**

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) (Dz. U., 2017, 1221. tétel; a továbbiakban: héatörvény) 2017. január 1-jétől 2021. július 31-ig hatályos változata:

15. cikk (1) bekezdése: „Adóalanyok azok a jogi személyek, jogi személyiség nélküli szervezeti egységek és természetes személyek, akik vagy amelyek a (2) bekezdés szerinti gazdasági tevékenységet önállóan végzik, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

15. cikk (2) bekezdése: „Gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása is.”

Az ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (az 1964. február 25-i családjogi törvénykönyv) (Dz. U., 2017., 682. tétel, a továbbiakban: k.r.i.o.) 2017. január 1-jétől 2021. július 31-ig hatályos változata:

31. cikk 1. §-a: „A házasságkötéskor a házastársak között a törvény erejénél fogva vagyonszövetség jön létre (törvényes vagyonszövetség), amely kiterjed a házasság fennállása alatt mindkét házastárs vagy egyikük által szerzett vagyont (közös vagyont). A törvényes vagyonszövetség alá nem tartozó ingatlanok az egyes házastársak különvagyonához tartoznak.”

35. cikk: „A törvényes vagyonszövetség fennállása alatt egyik házastárs sem kérheti a közös vagyont megosztását. Egyik házastárs sem rendelkezhet azzal a részzel, illetve nem vállalhat kötelezettséget az azzal a részzel való rendelkezést illetően, amely a vagyonszövetség megszűnése esetén a közös vagyontól vagy az ahhoz tartozó egyes dolgokból megilletné.”

### **A tényállás és az eljárás rövid ismertetése**

- 1 1989. április 21-én E. T. (a továbbiakban: felperes) férjével, W. T.-vel együtt mezőgazdasági üzem jogutódra történő átruházásáról szóló szerződés alapján megszerezte az alapügy tárgyát képező telkeket. A felperes és férje a vizsgált időszakban L községben található 19 beépítetlen telket értékesített. Az ügyletek egyike sem tartozott a hea hatálya alá.
- 2 2011. január 11-én a felperes férjével (megbízóval) együtt L.-ben, Z. községben található földterület kezelésével és értékesítésével kapcsolatos együttműködés tárgyában megbízási szerződést kötött B. A. Z.-val (megbízottal). A szerződés meghatározott földterületekre vonatkozott. Az értékesítés megvalósítását 2017 végére tervezték. A szerződés teljesítése során a megbízott részére minden szükséges intézkedés megtételére vonatkozó meghatalmazást adtak. A fenti cél megvalósítása érdekében a megbízó számos, többek között az alábbi tevékenység elvégzésével bízta meg a megbízott céget:
  - a fentiekben említett földterület kisebb telkekre történő felosztására irányuló terv végrehajtása és az ezzel kapcsolatban szükséges azon lépések megtétele, amelyek az ingatlan-nyilvántartásba és a telekkönyvbe történő hivatalos bejegyzéseket eredményeznek;
  - az ingatlan közművesítése, a telek helyreállítása, fák és bokrok kivágása;
  - a fentiekben említett munkálatok elvégzéséhez szükséges hatósági és intézményi engedélykérés és határozatok beszerzése;
  - a telkek potenciális vásárlói felé irányuló megfelelő reklámtevékenység végzése;
  - az ingatlanokat érintő, ahhoz szükséges dokumentumok elkészítése, hogy a megbízó közjegyzői szerződéseket köthessen a szóban forgó telkek megszerzése iránt érdeklődést mutató személyekkel.

- 3 E szerződésből az is következett, hogy a megbízás teljesítésével kapcsolatos költségek a megbízót terhelik. Ezenfelül közjegyzői okiratba foglalt meghatalmazást kellett adni a megbízó számára, hogy a szerződés tárgyával kapcsolatban közigazgatási intézmények és hatóságok előtt eljárhasson. A megbízó díjazását teljes egészében, vagy az egyes telkekre megállapított szabályok szerint meghatározott arányban a szerződésben megállapított eladási árakhoz viszonyított többletösszegben határozták meg, és azt a megbízott által kiállított, bruttó összegű héaszámla alapján kellett kifizetni.
- 4 A szóban forgó szerződés 2015. május 25-én megkötött 1. sz. módosításával a telkek értékesítésének határidejét 2021 végéig meghosszabbították.
- 5 Az adóhatóság szerint a felperes általi ingatlanértékesítés gazdasági tevékenységnek és nem személyes vagyon kezelésének minősült, és emiatt a héa hatálya alá tartozott. Erre tekintettel az elsőfokú hatóság a felperes tekintetében 2017 decemberétől 2021 júliusáig terjedő időszak meghatározott hónapjaira vonatkozóan a telkek értékesítése tekintetében a felperesre eső összegben héakötelezettséget állapított meg. A felperes férjével szemben hasonló határozatot hoztak. A DIAS (wrocławai adóhatóság igazgatója), mint másodfokú adóhatóság 2022. december 19-i határozatával helybenhagyta az elsőfokú hatóság határozatát.

#### **Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei**

- 6 A felperes a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott keresetében különösen a héatörvény 15. cikke (1) és (2) bekezdésének, a hatodik irányelv 4. cikke (1) és (2) bekezdésének és a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének téves értelmezésére és megsértésére hivatkozik. A felperes azt állítja, hogy az ügy körülményeinek összességéből nem tűnik ki, hogy olyan gazdasági tevékenységet folytatott volna, amely a héa hatálya alá tartozna. A jelen ügyben magánvagyon értékesítésére került sor. E vagyontárgyat adott személy saját használatra és nem kereskedelmi tevékenység céljából szerezte meg, ezért annak értékesítése nem tekinthető olyan kereskedelmi tevékenységnek, amelynek következtében e személy héaalanyának minősül. A felperes szerint nem tekinthető adóalanyának, mivel cselekményei a tulajdonos általi egyszeri joggyakorláshoz kapcsolódnak, és nem állt szándékában gazdasági tevékenységet folytatni vagy az ingatlantulajdont ilyen tevékenységhez felhasználni, a megszerzett pénzeszközök pedig magán szükségleteinek kielégítésére szolgáltak. Ezenfelül az érintett ingatlanok tulajdonjogát nem továbbértékesítés céljából, hanem mezőgazdasági üzem átvételének eredményeként szerezte meg.
- 7 Ellenkérelmében a DIAS (wrocławai adóhatóság igazgatója) a kereset elutasítását kérte, és teljes egészében fenntartotta ez idáig képviselt álláspontját. Az adóhatóság szerint az értékesítési tevékenységre legalább 2017 és 2021 között került sor, ami a tevékenység ciklikus és ismétlődő jellegére utal, és a felperes több lépést tett az ingatlan értékesítéséből származó nyereség maximalizálása érdekében. A telkek (ajándékozás útján történő) megszerzésének időpontjától

eladásukig a telkeket mezőgazdasági területekből építési telkekké minősítették át (a helyi területrendezési terv módosításával), amit a megbízott a felperes és férje nevében kérelmezett. A felperes és férje egy további telket is megvásárolt abból a célból, hogy a beékelt telkekhez magán- és hozzáférést biztosító utakat alakítsanak ki. Az adóhatóság különösen az alábbiakat tekintette olyan körülményeknek, amelyek az érintett ingatlanok értékesítésének hivatásszerű, folyamatos, tervezett és szervezett jellege mellett tanúskodnak, amely jelleg gazdasági tevékenység folytatására utal:

- megbízási szerződés kötése építési vállalkozóval, amelynek alapján a megbízott arra vállalt kötelezettséget, hogy számos, a szóban forgó telkek vonzóvá tételére és értékesítésre való előkészítésére irányuló lépést tegyen, amiért a szerződésben meghatározott díjban részesül,
- a megbízott részére a fenti szerződés alapján megbízásba adott tevékenységek elvégzéséért járó díjazás kifizetése az általa W. T. részére kiállított héaszámlák alapján,
- a fenti tevékenységek folytatására és az intézmények és hatóságok előtti képviseletre adott meghatalmazás a szóban forgó telkeket érintő ügyekben.

#### **Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása**

- 8 A 2006/112 irányelv nagyon tágan határozza meg a héa hatályát, ugyanis az adóköteles tevékenységekre vonatkozó 2. cikke szerint az a termékimporton kívül kiterjed az adóalany által e minőségében belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra (lásd: 2010. június 10-i Future Health Technologies ítélet, C-86/09, EU:C:2010:334, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 9 Az alapügyben a szóban forgó termékértékesítéseket a felperes nevében és javára teljesítették.
- 10 Ami a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti „gazdasági tevékenység” fogalmát illeti, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint e fogalom objektív jellegű olyan értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétől (lásd ebben az értelemben: 2006. február 21-i University of Huddersfield ítélet, C-223/03, EU:C:2006:124, 47. és 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 11 Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.
- 12 A felperes azt állítja, hogy magánvagyonot értékesít. Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság kétségeinek ad hangot a tekintetben, hogy az ilyen típusú ügyletek esetében megfelelő képzettséggel rendelkező személy közreműködésének igénybevétele az ingatlan értékesítésre való előkészítése

céljából az elért ár maximalizálása érdekében az állandó telephely szervezésével egyenértékűnek tekinthető-e, valamint hogy releváns-e az a tény, hogy a megbízott a vállalkozása keretében jár el, és hogy a díjazása lényegében az általa elért ár eladó által várt árat meghaladó részének felel meg.

- 13 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóalany, ha olyan vagyont értékesít, amelynek egy részét magánhasználatra tartotta fenn, e rész eladása tekintetében a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében véve nem minősül adóalannak (lásd: Armbrecht ítélet, C-291/92, EU:C:1995:304).
- 14 A 2006/112 irányelv úgy rendelkezik, hogy a tagállamok adóalannak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott ügyletek valamelyikét eseti jelleggel folytatja, különösen építési telket értékesít (a 2006/112 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének b) pontja).
- 15 A lengyel törvény nem tartalmaz különös szabályozást az építési telkek értékesítésének adóztatására vonatkozóan. A héatörvény 43. cikke (1) bekezdésének 9. pontja csak az építési telkek és beépítésre szánt telek értékesítését zárja ki az adómentesség hatálya alól. Igaz, hogy ez azt jelenti, hogy a lengyel törvény szerint a beépítésre előirányzott telek értékesítése adóköteles. Az értékesítést adóalany kell, hogy végezze, tehát annak gazdasági tevékenység keretében kell történnie, amely jellegénél fogva kereskedelmi tevékenység.
- 16 Kétség merül fel azonban azzal kapcsolatban, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése lehetővé teszi-e a korábban gazdasági tevékenységre nem használt, beépítésre szánt földterület értékesítésének megadóztatását.
- 17 A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében adóalannak kell tekinteni azt a személyt, aki objektív jelekkel láthatóvá tett szándékkal gazdasági tevékenységet kíván kifejteni, akkor is, ha az adóhatóságnak tudomása van arról, hogy a szándékozott gazdasági tevékenységet, amely adóztatható ügyleteket kellene, hogy eredményezzen, nem fogják gyakorolni (2000. június 8-i Breitsohl ítélet, C-400/98, EU:C:2000:304). E szándék hiánya ismét csak kizárja annak lehetőségét, hogy az érintett személy hozzáadottértékadó-alannak minősüljön.
- 18 Ugyanakkor az a körülmény, hogy a felperes a személyes szükségletei kielégítése érdekében vásárolta meg a szóban forgó materiális javakat, nem akadályozza meg, hogy e terméket utóbb „gazdasági tevékenység” végzéséhez használja. Az a kérdés, hogy valamely személy egy adott terméket gazdasági tevékenysége folytatása érdekében vagy személyes szükségletei kielégítése céljából vásárolt-e meg, akkor vetődik fel, amikor e személy a termék megvásárlásakor előzetesen felszámított adó levonását kéri (a C-263/11. sz. ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet, ECLI:EU:C:2012:497, [3]9. pont).

- 19 Mivel a felperes nem mezőgazdasági tevékenység gyakorlása végett szerezte meg a telkeket, nem lehet abból kiindulni, hogy kereskedelmi tevékenységet szándékozott gyakorolni. A mezőgazdasági területként, hea nélkül megszerzett földterületet a felperes semmilyen módon nem használta. Nyitva marad azonban a kérdés, hogy a felperesnek a „tulajdonában” álló telkek értékesítése megisméltésének időpontjában kinyilvánított szándéka azt követően, hogy e telkeket építési célok érdekében átminősítette és kivonta a mezőgazdasági termelésből, lehetővé teszi-e ezen tevékenységek gazdasági (kereskedelmi) tevékenységnek való minősítését. Releváns-e a jelen ügyben az a tény, hogy a földterület rendeltetésének módosítását a felperes kezdeményezte, akit ezzel hivatásszerűen foglalkozó megbízott képviselt.
- 20 Ha az ilyen értékesítés kereskedelmi jellegűnek minősül, felmerül a kérdés, hogy hány ügylet szükséges e jelleg megállapításához, mivel adott földterület – az ár és a kereslet függvényében – egyetlen ügylet keretében teljes egészében, vagy több vagy több tucat ilyen ügylet keretében értékesíthető, attól függően, hogy hány telekre osztják fel ezt a földterületet.
- 21 Az ingatlanértékesítés gazdasági tevékenységnek való minősítésének kérdése számos nemzeti bírósági határozat tárgyát képezte. A 2013. január 31-i ítéletében a Naczelný Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) úgy vélte, hogy az eredetileg személyes célokra megszerzett és használt vagyontárgyak is képezhetik hivatásos tevékenység tárgyát. Fontos, hogy az adóalany a földterület értékesítésének időpontjában ténylegesen aktív és tervezett ingatlanértékesítési tevékenységet folytatott, és ehhez a kereskedők által használtakhoz hasonló eszközöket vett igénybe (lásd: az NSA [legfelsőbb közigazgatási bíróság] 2019. január 15-i ítélete). Az NSA (legfelsőbb közigazgatási bíróság) hasonló álláspontra helyezkedett, feltételezve, hogy az ingatlan megszerzéséhez eredetileg kapcsolódó szándék nem zárja ki, hogy azt a későbbiekben másképpen kezeljék. Hasonlóképpen nem releváns, hogy az ingatlan megszerzésének időpontjában a tulajdonos az ingatlant nyereséggel kívánta értékesíteni, hanem az, hogy az adóalany folyamatos, szervezett jellegű tevékenységet folytatott, amely arra irányult, hogy az ingatlan értékesítéséből nyereségre tegyen szert.
- 22 Egyébként rá kell mutatni, hogy a Bíróság 2006/112 irányelv 9. cikkére vonatkozó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy annak megállapítása érdekében, hogy valamely személy önállóan végez-e gazdasági tevékenységet, meg kell vizsgálni, ahogy e tevékenység gyakorlása során fennáll-e valamely alá- és fölérendeltségi viszony (2019. június 13-i IO-ítélet, C-420/18, EU:C:2019:490, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Így ezen alá- és fölérendeltségi viszony fennállásának megítéléséhez ellenőrizni kell, hogy az érintett személy a tevékenységeit a saját nevében, saját javára és saját felelősségére végzi-e, valamint azt, hogy ez a személy viseli-e az e tevékenységek végzésével kapcsolatos gazdasági kockázatot. A szóban forgó tevékenységek önállóságának a megállapítása érdekében a Bíróság így figyelembe vette a bármely hierarchikus alárendeltségi viszony hiányát, valamint azt, hogy az érintett személy a saját

javára és saját felelősségére jár el, szabadon szervezi meg a munkája végzésének módját, és maga szedi be a jövedelmét jelentő munkadíjakat. A Bíróság szerint a gazdasági kockázat mindig az azon személy által közvetlenül viselt gazdasági kockázatra vonatkozik, aki gazdasági tevékenységének önállóságát értékelni kell (2023. december 21-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines [et] de la TVA ítélet, C-288/22, EU:C:2023:1024). A jelen ügyben a felperes által viselt gazdasági kockázatot a megbízási szerződés minimalizálta, és a szerződésben megjelölt minimálnál magasabb ár elmaradásának teljes kockázatát a megbízott viselte.

- 23 Az első kérdésre adott igenlő válasz esetében a következő kérdés merül fel: ki tekinthető az ilyen tevékenységet folytató jogalanynak, amennyiben az értékesítés közös tulajdonban lévő ingatlant érint.
- 24 A nemzeti adóhatóságok eddigi gyakorlata szerint a házastársakat külön-külön adóalanynak tekintették, és házastársanként az eladási érték felét vették figyelembe. Ezt a gyakorlatot a nemzeti bíróságok elfogadták. A jelen ügyben eljáró bíróság azonban arra a következtetésre jutott, hogy e gyakorlat sérti a lengyel családjogi törvénykönyv fent említett rendelkezéseit. E rendelkezésekből ugyanis kétségtelenül az következik, hogy a házasság fennállása alatt a házastársak vagyontörségét csak a házastársak által kötött megállapodással lehet megszüntetni. Mivel ezt a vagyontörséget a bíróság nem szüntetheti meg kötelező jelleggel, így az adóhatóság sem vitathatja azt. Erre tekintettel meg kell állapítani, hogy a közös vagyon tekintetében a házastársak mindig közösen járnak el.
- 25 Mivel a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy az adóalany „személy”, kétség merül fel azzal kapcsolatban, hogy természetes személyek esetében az ügyletben részt vevő minden egyes személyt mindig külön meg kell-e adóztatni. Vagy a házassági vagyoni jogi rendszerekre vonatkozó nemzeti jogszabályok fényében a „személy” fogalma „egymással együttműködő természetes személyek csoportjaként” is értelmezhető-e?
- 26 A Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, hogy „a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését és 193. cikkét úgy kell értelmezni, hogy valamely természetes személyt, aki valamely másik természetes személlyel olyan partnerséget létrehozó közös vállalkozásról szóló szerződést köt, amely nem rendelkezik jogi személyiséggel, és amelyet az jellemez, hogy az előbbi személy jogosult arra, hogy valamennyi üzleti partner nevében eljárjon, ugyanakkor amikor az e partnerség által végzett gazdasági tevékenység megvalósítására irányuló aktusokat hajt végre, a harmadik személyekkel fennálló jogviszonyokban egyedül és saját nevében jár el, úgy kell tekinteni, mint aki a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett »adóalany» minősül, és mint aki egyedülként köteles az ezen irányelv 193. cikke alapján fizetendő adó megfizetésére, amennyiben a maga javára vagy az említett irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja vagy 28. cikke értelmében megbízottként harmadik személy javára jár el” (2020. szeptember 16-i Valstybinė mokesčių inspekcija



ítélet, C-312/19, EU:C:2020:711). Ezzel ellentétben meg kellene állapítani, hogy ha két személy közösen vállalkozik, és közösen lépnek fel a szerződő felekkel szemben, akkor mindketten felelősek a hía megfizetéséért. Mivel az értékesítés tárgyában fennálló részesedésük nem különíthető el, a héakötelezettségen is osztoznak.

- 27 A fentiekben kifejtett kétségek alapján indokolt, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesszenek a Bíróság elé.

MUNKADOKUMENTUM