MENGOZZI FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA – C-128/14. SZ. ÜGY

PAOLO MENGOZZI

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2015. október 15.(1)

C-128/14. sz. ügy

Staatssecretaris van Financiën

kontra

Het Oudeland Beheer BV

(a Hoge Raad der Nederlanden [hollandiai legfelsőbb bíróság, Hollandia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adózás – Hatodik héairányelv – 5. cikk, (7) bekezdés, a) pont – Adóköteles ügyletek – A vállalkozás keretében szerzett termékek vállalkozási célú felhasználása – Ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek minősítés – Adóalap – 11. cikk, A. rész, (1) bekezdés, b) pont – Önköltségi ár – Megfizetett és levont hozzáadottérték-adó – Örökbérleti jog – Éves örökbérleti díj”

1. A jelen ügyben, amelynek tárgyát egy a Hoge Raad der Nederlanden (holland legfelsőbb bíróság) által előterjesztett, a 77/388/EGK hatodik irányelv(2) értelmezésére vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelem képezi, a Bíróságot ismét a „belső értékesítéseknek” nevezett ügyletek adóalapjának meghatározásával kapcsolatos pontosításokra kérik.

2. Olyan ügyletekről van szó, amelyek révén az adóalanyok vállalkozásuk céljaira használnak fel olyan termékeket, amelyek beszerzése után nem fizettek hozzáadottérték-adót (héa), mivel azokat ők maguk állították elő, vagy általánosabban, azokat vállalkozásuk keretében, „belső úton” szerezték be.(3) Az ezen adóalanyoknál jelentkező adóelőny elkerülése érdekében a hatodik irányelv lehetőséget biztosított a tagállamoknak arra – amit a 2006/112/EK irányelv(4) is átvett –, hogy amennyiben a termék felhasználása a vállalkozás héamentes tevékenységei gyakorlásának céljára korlátozódott, a belső értékesítéseket ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek minősítsék, és ily módon az említett felhasználást héa alá vonják. A Bíróságnak már többször volt alkalma arra, hogy az ilyen típusú ügyletekre vonatkozó héarendszerhez kapcsolódó kérdésekkel foglalkozzon.(5)

3. A jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések egy vállalkozás, a Het Oudeland Beheer BV (a továbbiakban: Oudeland) és a Staatssecretaris van Financiën (adóhatóság) közötti – egy földterületen és egy még építés alatt álló, ezen a földterületen felépítendő épületen örökbérleti jog alapítását, az épület felépítését és bérbeadását magában

foglaló – összetett ingatlanügylet adóztatásához kapcsolódó utólagos héamegállapításról szóló értesítésre vonatkozóan folyamatban levő jogvita keretébe illeszkednek.

4. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az örökbérleti jog alapítása és az épület felépítésének költségei, amelyek után az Oudeland már fizetett héát, ugyanakkor levonási jog is megillette, beletartozhatnak-e az épületnek irodaépületként történő bérbeadásából álló belső értékesítés adóalapjába. Ha ez a helyzet, úgy azt is tudni kívánja, hogy hogyan kell megállapítani az örökbérleti jog értékét az említett adóztatás céljára.

I – **Jogi háttér**

A – *Az uniós jog*

5. Noha a hatodik irányelvet a 2006/112 irányelv 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte és annak helyébe lépett, az alapügyben szóban forgó tényállás időpontjára tekintettel az alapeljárásra a hatodik irányelv vonatkozik.

6. Általában a héa hatálya alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés.(6)

7. A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése úgy határozza meg a termékértékesítést, mint „a materiális javak feletti tulajdonjog átengedés[ét]”. Ugyanezen irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontja lehetőséget biztosít a tagállamoknak arra, hogy materiális javaknak tekintsék az „olyan dologi jogok[at], amelyek birtokosuk [helyesen: a jogosult] számára használati jogot biztosítanak az ingatlan felett”. Ugyanezen cikk (5) bekezdése értelmében a tagállamok bizonyos építési munkák átadását értékesítésnek tekinthetik.

8. A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja, vagyis a belső értékesítések adóztatására vonatkozó rendelkezés, rögzíti, hogy a tagállamok ellenérték ellenében történő értékesítéssel azonos elbírálás alá vonhatják „az adóalany által üzletvitele [helyesen: vállalkozása] keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott termékek üzleti célra [helyesen: saját vállalkozása céljaira] történő felhasználás[át], amennyiben az ilyen terméknek egy másik adóalanytól való megszerzése nem jogosítaná fel a hozzáadottérték-adó teljes levonására [helyesen: amennyiben ezen termék valamely másik adóalanytól történő beszerzése utáni előzetesen felszámított [héa] nem lenne teljesen vagy részben levonható]”.

9. A hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének második mondata rögzíti, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (4) bekezdésének b) pontjában meghatározottakon kívüli termékértékesítést, és olyan szolgáltatásnyújtást, amelynél folyamatos elszámolásra és részletfizetésre kerül sor, azon időszak lejártakor kell teljesítettnek tekinteni, amelyre ezen elszámolások vagy részletfizetések vonatkoznak.

10. A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja a héa alapjának meghatározására vonatkozik többek között az ugyanezen irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti termékértékesítések esetében. E rendelkezés értelmében az ilyen termékértékesítések esetében az adóalap „a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár”.

11. A hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése szerint az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik. Ugyanezen cikk (2) bekezdése pontosítja, hogy amennyiben az adóalany a termékeket adóköteles tevékenységéhez használta fel, jogosult az általa fizetendő adóból levonni többek között az olyan termékek után fizetendő, illetve megfizetett héát, amelyet részére egy másik adóalany értékesített vagy fog értékesíteni (a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja), valamint az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja szerint fizetendő héát (a 17. cikk (2) bekezdésének c) pontja). Arra az esetre, ha az adóalany termékeket olyan értékesítéshez használ fel, amelyre héalevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „a [héa] levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a [héának] az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető]”.

12. A hatodik irányelv 20. cikke adott esetben az adólevonások módosításáról rendelkezik, többek között abban az esetben, ha az elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt, vagy azon tényezők, amelyeket az adólevonás meghatározása során figyelembe vettek, megváltoztak. A tárgyi eszközök esetén az említett 20. cikk (2) bekezdése értelmében olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel. Ingatlanok esetében ezt az időszakot legfeljebb 20 évre meg lehet hosszabbítani.

B – *A holland jog*

13. A forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény (Wet op de omzetbelasting 1968) alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: héatörvény) 3. cikke (1) bekezdésének az értelmében termékértékesítésnek minősül többek között „ingatlannak az építő általi értékesítése, az építési teleknek nem minősülő beépítetlen ingatlant kivéve” (c) pont), valamint „a saját vállalkozás keretében a saját vállalkozás céljaira előállított termékek feletti rendelkezés, ha e termékeket, valamely vállalkozótól való beszerzésük esetén, olyan adó terhelné, amelynek vonatkozásában az adólevonási jog részben vagy egészben kizárt; a saját vállalkozás keretében előállított termékekkel azonos elbírálás alá esnek az anyagok – beleértve az ingatlanokat is – rendelkezésre bocsátása mellett megbízás alapján előállított termékek” (h) pont).

14. Ugyanezen 3. cikk (2) bekezdése értelmében szintén termékértékesítésnek minősül többek között az ingatlanokon fennálló jogok alapítása, „kivéve ha az ellenérték és a forgalmi adó együttes összege kisebb e jogok gazdasági forgalmi értékénél. A gazdasági forgalmi érték legalább a jog tárgyát képező ingatlan héát is tartalmazó azon önköltségi árának felel meg, amely egy független harmadik személy által az aktus időpontjában történő jogalapítás esetén megjelenne.”

15. A héatörvény 8. cikkének (3) bekezdése értelmében a többek között a 3. cikk (1) bekezdésének h) pontja értelmében vett értékesítések szempontjából „ellenértéknek az a (forgalmi adót nem tartalmazó) összeg tekintendő, amelyet a termékért akkor kellett volna fizetni, ha azt az értékesítés időpontjában olyan állapotban szerezték volna meg vagy állították volna elő, amilyen állapotban az ebben az időpontban található volt”.

16. Az adóalapot illetően a héatörvény 8. cikke (5) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy rendelet meghatározhatja, hogy többek között örökbérleti joggal terhelt ingatlan esetén az ehhez kötődő terhek mennyiben tartoznak az ellenérték körébe.

17. Ezt a rendelkezést a forgalmi adóról szóló törvény 1968. évi végrehajtási rendelete (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, a továbbiakban: végrehajtási rendelet) hajtotta végre, amelynek 5. cikke (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[ö]rökbérleti jog […] alapítása, átruházása és felmondása, valamint az e jogról való lemondás esetén az ellenérték körébe tartozik az örökbérleti díj értéke, […] ezen érték azonban nem haladhatja meg a jog tárgyát képező dolog jelenértékét”. Ugyanezen cikk (5) bekezdése rögzíti, hogy többek között az örökbérleti díj értékét az említett rendelet A. mellékletére figyelemmel kell meghatározni. A végrehajtási rendelet A. mellékletének b) pontja úgy rendelkezik, hogy „egy meghatározott idő elteltével lejáró örökbérleti díj […] értéke szempontjából az évente fizetendő összeget kell alapul venni, megszorozva azt a fizetési kötelezettség éveinek számával”, ahol minden eurót a mellékletben feltüntetett százalékos aránynak megfelelően számítanak ki.

II – **Az alapügy tényállása, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

18. 2004. március 8-án egy előre fizetendő éves összeg (a továbbiakban: éves örökbérleti díj) ellenében örökbérleti jogot biztosítottak az Oudelandnak egy földterületen, beleértve egy még építés alatt álló, az említett földterületen felépítendő épületet is. Az örökbérlet időtartamát a felek 20 évben állapították meg. Az éves örökbérleti díj 330 000 eurót tett ki.

19. Mivel az örökbérleti jog alapítását Hollandiában a héa kivetése szempontjából ingatlanértékesítésnek tekintik,(7) és így az héa alá tartozott, az Oudelanddal szemben az örökbérleti jog alapítása tekintetében 730 455 euró héát számítottak fel. Ezt az összeget úgy számították ki, hogy a végrehajtási rendelet A. melléklete b) pontjának megfelelően az örökbérleti jog alapításáért a felek által megállapított, éves örökbérleti díj formájában fizetendő teljes ellenérték tőkésített értékére (amely 3 844 550 eurónak felel meg) alkalmazták a vonatkozó 19%-os adókulcsot. Az Oudeland megfizette ezen összeget az örökbérleti jogot alapító vállalkozónak, majd azt a 2004 márciusára vonatkozó héabevallásában levonta.

20. Az örökbérleti jog alapítását követően az Oudeland felépíttette az épületet, amelyet kész irodaépületként adtak át számára. Az irodaépület felépítésének költségei 1 571 749 eurót tettek ki. Az Oudeland 298 632 euró héát fizetett, és azonnal és teljes mértékben levonta ezen héa összegét. Az épület felépítése során esedékessé vált az első éves örökbérleti díj, amelyet az Oudeland megfizetett.

21. Az irodaépület átadását követően az Oudeland 2004. június 1-jétől bérbe adta azt. Az irodaépület egy része (amely a Holland Királyság által szolgáltatott információk szerint az irodaépület területe 12,5%-ának felel meg) tekintetében az Oudeland a bérlőkkel közösen lemondott az ingatlanok bérbeadását terhelő héa alóli mentességről.(8) Az irodaépület fennmaradó, a területe 87,5%-ának megfelelő részét bérbe adták, ami héamentes tevékenységnek minősült.

22. Az Oudeland abból indult ki, hogy az irodaépület bérbeadása a héatörvény 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja – a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontján alapuló rendelkezés – értelmében vett belső értékesítésnek tekintendő. Ezért héát fizetett az irodaépület azon részének bérbeadása után, amely héamentességet élvezett, amelynek tekintetében tehát nem volt jogosult a levonásra. Az Oudeland az adóalap meghatározása szempontjából az építkezés héa nélküli teljes költségét vette alapul, beleszámítva az

értékesítés időpontjában már esedékessé vált éves örökbérleti díjat, amely 330 000 eurót tett ki.

23. Az adóhatóság mindazonáltal nem fogadta el ezt a megközelítést, és azt az álláspontot képviselte, hogy az irodaépület bérbeadásának adóalapja szempontjából az építkezés költségeit kell alapul venni, beleszámítva a teljes örökbérleti díjnak a végrehajtási rendelet A. mellékletének b) pontja alapján kiszámított tőkésített értékét, vagyis 3 844 500 eurót. Ezért az Oudeland által kiszámított adóalap és az adóhatóság által kiszámított adóalap közötti különbségnek megfelelő összegre vonatkozó, utólagos adómegállapításról szóló értesítést intézett az Oudelandhoz. Az adóhatóság ezt követően határozattal elutasította az Oudeland által az utólagos adómegállapításról szóló értesítéssel szemben előterjesztett kifogást.

24. Az Oudeland e határozattal szemben keresetet terjesztett elő a Rechtbank te ’s-Gravenhage (hágai elsőfokú bíróság) előtt, amelyet e bíróság elutasított. Az Oudeland ezt követően fellebbezést nyújtott be ez utóbbi határozat ellen a Gerechtshof te ’s-Gravenhage (hágai fellebbviteli bíróság) előtt, amely helyt adott a fellebbezésnek, és így hatályon kívül helyezte a Rechtbank te ’s-Gravenhage határozatát, megsemmisítette az adóhatóság határozatát, valamint az utólagos adómegállapításról szóló értesítést. A fellebbviteli bíróság szerint a héatörvény 8. cikkének (3) bekezdése alkalmazásában az Oudeland által örökbérlet keretében birtokolt földterület önköltségi ára a belső értékesítések adóalapjába tartozik, és ezzel összefüggésben abból az értékből kell kiindulni, amellyel a földterület az Oudeland szempontjából a belső értékesítés időpontjában rendelkezett. Ezen érték nem azonos azzal az értékkel, amellyel a földterület az említett időpontban a tulajdonos szempontjából rendelkezett, hanem annak az épület felépítése előtt megfizetett örökbérleti díjra kell korlátozódnia.

25. Az adóhatóság ez utóbbi határozattal szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a kérdést előterjesztő bírósághoz.

26. A kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban levő jogvita arra a kérdésre vonatkozik, hogy hogyan kell meghatározni az alapügyben szóban forgó belső értékesítést terhelő héa tekintetében az adóalapot. E jogvita pontosabban arra vonatkozik, hogy ezen adóalapba kizárólag az örökbérleti jog alapításához kapcsolódó, a belső értékesítés időpontjáig fizetett éves örökbérleti díjak tartoznak-e bele, vagy az ezen jog alapításának teljes értéke, amely az említett örökbérleti díjak tőkésített összegének felel meg.

27. Ezzel összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság egyrészről megjegyzi, hogy a Gemeente Vlaardingen ítélet(9) értelmében olyan esetben, mint amely a jelen ügyben fennáll, a héa tekintetében az adóalap a földterület értékének összegéből, az adott esetben azon található épület értékének összegéből és az előállítási költségekből tevődik össze, amennyiben az adóalany ezen értékek és költségek után még nem fizetett héát. A kérdést előterjesztő bíróság szerint mindazonáltal felmerül a kérdés, hogy ezt az ítéletet úgy kell-e értelmezni, hogy az adóalap szempontjából figyelmen kívül kell hagyni azokat az önköltségelemeket, amelyek után megfizették a héát, még akkor is, ha az adóalany a nemzeti jog rendelkezései alapján ezt követően teljes mértékben levonta az ezen elemek után megfizetett héát.

28. Másrészről, ha ezeket az önköltségelemeket be kell vonni az adóalapba, a kérdést előterjesztő bíróság szerint felmerül a kérdés, hogy hogyan kell megállapítani ezt az adóalapot az örökbérleti jog értékének meghatározását illetően. A kérdést előterjesztő bíróság különösen

azt kívánja megtudni, hogy a folyamatosan fizetendő örökbérleti díjak értéke hogyan számítható be a belső értékesítés adóalapjába.

29. E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden (hollandiai legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés esetén azon földterület vagy egyéb anyagok önköltségi ára, amelyek után az adóalany a beszerzéskor héát fizetett – a jelen ügyben egy ingatlan hasznosítását szolgáló dologi jog alapítása útján –, nem tartozik az adóalapba? Más-e a helyzet akkor, ha az adóalany a nemzeti jogszabályok alapján – függetlenül attól, hogy azok e tekintetben összeegyeztethetők-e a hatodik irányelvvel – levonta a héát a beszerzéskor?

2) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját olyan esetben, mint amelyről a jelen ügyben szó van, amelyben a földterületet az építés alatt álló épülettel együtt az említett irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontja értelmében vett dologi jog alapításával összefüggésben szerezték meg, hogy az örökbérleti díj értéke, vagyis a dologi jog futamideje vagy fennmaradó ideje alatt fizetendő éves összegek értéke a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés adóalapjába tartozik?”

III – **A Bíróság előtti eljárás**

30. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 2014. március 18-án érkezett a Bíróság Hivatalához. Az Oudeland, a holland kormány és az Európai Bizottság terjesztett elő észrevételeket és vett részt a 2015. július 16-án tartott tárgyaláson.

IV – **Jogi elemzés**

A – *Előzetes megjegyzések*

31. A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések megválaszolása előtt fel kell vázolni a belső értékesítésekre vonatkozó héarendszert, valamint e rendszer indokát és célját, ahogy azok a Bíróság ítélkezési gyakorlatából levezethetők.

32. A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjából – jelenleg a 2006/112 irányelv 18. cikkének a) pontjából – kitűnik, hogy a tagállamok ellenszolgáltatás fejében történő értékesítésnek minősíthetik, és ily módon héa alá vonhatják a „belső értékesítésnek” nevezett ügyleteket, amelyek során az adóalany vállalkozása keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott termékeket saját vállalkozása céljaira használ fel, amennyiben ezen termék valamely másik adóalanytól történő beszerzése utáni előzetesen felszámított héa nem lenne teljesen vagy részben levonható.

33. Ebben az esetben a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja – jelenleg a 2006/112 irányelv 74. cikke – értelmében az ilyen ügyletek adóalapja a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy

nem vitatott, hogy a jelen esetben az adóalap az önköltségi ár alapján került meghatározásra. Szintén nem vitatott, hogy ez az önköltségi ár magában foglalja az örökbérleti jog alapításának árát és az épület építési munkálatainak árát.

34. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja azon helyzetekre vonatkozik, amelyekben a – mind a hatodik irányelvben, mind a 2006/112 irányelvben – általános szabályként előírt levonási eljárás nem alkalmazható. Ezen eljárás keretében, amennyiben a termékeket adóköteles gazdasági tevékenység céljára használják, az e termékeket terhelő, előzetesen megfizetett adót a kétszeres adózás elkerülése végett le kell vonni. Ha viszont az adóalany által beszerzett termékeket adómentes tevékenységre használják, nem kerül sor az e termékek után megfizetett adó levonására. A szóban forgó rendelkezés többek között erre az esetre vonatkozik, amikor kizárt az előzetesen megfizetett héa összegének későbbi levonása, mivel az értékesítésre irányuló gazdasági tevékenység héamentes.(10)

35. Így különösen, az említett rendelkezés megengedi a tagállamoknak, hogy úgy alakítsák ki adószabályozásukat, hogy azok a vállalkozások, amelyek amiatt, hogy héamentes tevékenységet végeznek, és ezért nincs lehetőségük arra, hogy levonják azt a héát, amelyet a vállalkozási célú termékeik beszerzésekor megfizettek, ne szenvedjenek hátrányt azon versenytársaikkal szemben, akik ugyanezt a tevékenységet végzik olyan termékek révén, amelyeket héafizetés nélkül szereztek, miután maguk állították elő, vagy általánosabban a vállalkozásuk keretében szerezték őket. Ahhoz, hogy e versenytársakra is ugyanaz az adóteher háruljon, mint azokra a vállalkozásokra, amelyek a termékeiket harmadik személyektől szerezték be, az említett rendelkezés lehetőséget biztosít a tagállamoknak arra, hogy a vállalkozás keretében szerzett termékek adómentes vállalkozási célra történő felhasználását ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek minősítsék, és így héa alá vonják az említett felhasználást.(11)

36. E megfontolásokból következik, hogy azon rendelkezés célja, amely lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy héa alá vonják a belső értékesítéseket, a verseny torzulásának elkerülése azáltal, hogy a héarendszerben rejlő adósemlegesség elvének megfelelően biztosítja az adóalanyokkal szembeni egyenlő bánásmódot.(12) E rendelkezés célja kifejezetten az, hogy a héa terén ténylegesen megszűnjön minden egyenlőtlenség azon adóalanyok között, amelyek termékeiket más adóalanytól, illetve vállalkozásuk keretében szerezték. Célja, hogy arra az adóalanyra, amely adómentes tevékenység céljára használ fel olyan termékeket, amelyeket vállalkozása keretében szerzett, ugyanaz az adóteher háruljon, mint azon versenytársaira, akik ugyanazt az adómentes tevékenységet végzik olyan termékek révén, amelyeket teljes egészében valamely harmadik személytől szereztek be.(13)

37. Az ítélkezési gyakorlatban megfogalmazott ezen elvek figyelembevételével kell válaszolni a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre.

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről*

38. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját és 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy egy adott földterületen felépített ingatlannak egy adóalany által héamentes gazdasági tevékenység céljára történő használatára, amennyiben e földterületre és ingatlanra vonatkozóan az adóalany az említett földterület és az – adóalany

által harmadik személlyel felépíttetett – említett ingatlan hasznosítását szolgáló dologi jogot szerzett, kivethető-e héa, amelynek alapját a megszerzett dologi jog értéke és az ingatlan felépítésének költségei alkotják, amennyiben az adóalany már megfizette, azonban már teljes mértékben le is vonta a héát ezen érték és ezen költségek után.

39. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy ezzel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéssel a Hoge Raad der Nederlanden (hollandiai legfelsőbb bíróság) lényegében a Gemeente Vlaardingen ítélet(14) tartalmára vonatkozó felvilágosítást szeretne kapni. Az említett ítélet a jelen esethez hasonló olyan esetre vonatkozott, amelyben egy önkormányzat harmadik személyeket bízott meg a tulajdonában levő és később héamentesen bérbe adott sportpályák átalakításával. Az említett ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a hatodik irányelv fent említett két rendelkezése nem zárja ki, hogy abban az esetben, ha az adóalany héamentes gazdasági tevékenység céljára használja a tulajdonában lévő, harmadik személlyel átalakíttatott pályákat, e hasznosításra héát vessenek ki, amelynek alapja azon föld értéke, amelyen e pályák elhelyezkednek, és azok a költségek, amelyekkel e pályák kialakítása járt, feltéve hogy az említett adóalany ezen érték és költségek után még nem fizetett héát.(15)

40. Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság kérdése lényegében arra irányul, hogy tisztázza a Bíróság által az említett ítéletben használt „ezen érték és költségek után még nem fizetett hé[a]” kifejezés jelentését, és különösen azt, hogy ki kell-e zárni az héa alapjából azokat az önköltségelemeket – a jelen esetben az örökbérleti jog értékét és az ingatlan építési munkálatainak költségeit –, amelyek után az adóalany héát fizetett, azonban azt teljes mértékben le is vonta.

41. Míg az Oudeland és a holland kormány egyetért abban, hogy amennyiben a belső értékesítéshez kapcsolódó ezen önköltségelemek után fizetett héát levonták, nincs szó anyagi jogi kettős adóztatásról vagy ismételt adóztatásról, így ezek az elemek figyelembe vehetők az említett értékesítés adóalapjában, ezzel szemben a Bizottság azt állítja, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja és 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja nem alkalmazható a jelen tényállásra, mivel az Oudeland már megfizette a héát ezen értékesítés, valamint az épület építési munkálatai után. A Bizottság szerint az Oudeland héa tekintetében fennálló helyzetének korrigálása érdekében a hatodik irányelv 20. cikkében előírt, az adólevonások módosítására vonatkozó eljárást kellett volna igénybe venni.

42. Előzetesen meg kell vizsgálni a belső értékesítések adóztatására vonatkozó rendelkezéseknek egy a jelen ügyhöz hasonló esetre való – a Bizottság által vitatott – alkalmazhatóságának kérdését. A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjára és a vonatkozó ítélkezési gyakorlatra tekintettel e rendelkezések alkalmazása három kumulatív feltételhez van kötve.(16) Először, az adóalanynak a terméket vállalkozása keretében kellett beszereznie, ideértve azt az esetet is, amikor harmadik személy által előállított ingatlanhoz anyagot vagy földterületet biztosít. Másodszor, az adóalanynak vállalkozási célra kell használnia ezt a terméket. Harmadszor, az e termékre felszámított héa nem lenne teljes mértékben levonható akkor, ha teljes egészében valamely más adóalanytól szerezte volna be azt. Ha e három feltétel teljesül, akkor a termék vállalkozási célra való használatát adóköteles termékértékesítésnek kell tekinteni.(17)

43. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak konkrét megállapítása, hogy a jelen esetben e feltételek teljesülnek-e. Ugyanakkor úgy tűnik, hogy az ügy irataiban semmi nem szól e következtetés ellen, és mind a kérdést előterjesztő bíróság, mind az alapeljárás felei

egyetértenek a szóban forgó rendelkezés jelen ügyben való alkalmazhatóságát illetően. Először is, az épületet a vállalkozás keretében szerezték, mivel azt harmadik személy az Oudeland által biztosított földterületen és anyagok felhasználásával építette fel.(18) Ezt követően ezt a terméket vállalkozási célra használták, hiszen azt bérbe adták. Mivel az épületet adóköteles ügyletektől eltérő célokra is használták, a héa nem lenne teljes mértékben levonható, ha teljes egészében valamely más adóalanytól szerezték volna be azt.

44. Amennyiben az ügylet a belső értékesítések adóztatására vonatkozó rendelkezések alá vonható, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy ezen ügylet után a következőképpen kell héát fizetni.

45. Először is, a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése értelmében a későbbi használat céljából történő termékbeszerzés után az adóalany által előzetesen megfizetett héa teljes összegének levonhatónak kell lennie ezen adóból.(19) Ebből következik, hogy az Oudeland jogosan fizette meg, majd vonta le az örökbérleti jog alapításához és az épület felépítéséhez kapcsolódó költségei után a héát.

46. Ezt követően a használat maga héaköteles és az e címen az adóalany által fizetendő héa összegét a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja értelmében az egyes elemek teljes összege alapján kell kiszámítani, tekintettel arra, hogy az említett elemekre korábban nem kellett héát felszámítani.(20)

47. Éppen ezen a ponton merül fel a kérdést előterjesztő bíróság kérdése. Mivel az Oudeland már fizetett héát az örökbérleti jog alapítása és az épület építési munkálatai után, azonban azt le is vonta, figyelembe vehetők-e a használt termék önköltségi árának ezen elemei a belső értékesítés tárgyát képező e termék használata tekintetében a héa alapjának meghatározása során?

48. Márpedig a Gemeente Vlaardingen ítéletben a Bíróság megerősítette, hogy valamely belső értékesítés ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek minősítése lehetőségével nem lehet abból a célból élni, hogy héát szedjenek be olyan termékek értéke után, amelyeket az érintett adóalany bocsátott azon harmadik személy rendelkezésére, aki azokat elkészítette vagy átalakította, feltéve hogy ez az adóalany az említett érték utáni héát egy korábbi adózás során már *megfizette*.(21) A Bíróság kifejtette, hogy az ilyen ismételt adóztatás összeegyeztethetetlen lenne először is a héa azon alapvető jellemzőjével, amely szerint az érintett termékek és szolgáltatások hozzáadott értékére vonatkozik, mivel az adott ügylet után fizetendő adót a korábbi ügylet után megfizetett adó levonását követően kell kiszámítani. Az ilyen ismételt adóztatás összeegyeztethetetlen lenne továbbá az említett minősítési lehetőség céljával, amely kétségkívül arra irányul, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára, hogy héa alá vonják a termékek héamentes tevékenységekhez való felhasználását, de semmiképpen nem jelenti azt, hogy megengedné az említett tagállamok számára, hogy többszörösen héa alá vonják e termékek értékének ugyanazon részét.(22)

49. Amint azt lényegében az Oudeland és a holland kormány állítja, ebből az érvelésből kitűnik, hogy a Bíróság arra törekedett, hogy elkerülje az adóztatás halmozódását, vagyis az anyagi jogi, és nem csupán alaki kettős adóztatást. Márpedig nem kerül sor ismételt adóztatásra, ha a héarendszer Bíróság által említett alapvető jellemzőjének megfelelően levonásra került az azon önköltségelemek után fizetett héa, amelyek a belső értékesítés adóalapjába tartoznak. Ezeket az elemeket csak akkor nem kell figyelembe venni a belső

értékesítés adóalapjában, ha az ezen elemekhez kapcsolódó héa az adóalanyt terheli, mivel az adóalany nem vonta le azokat.

50. Egyébként pedig ezt az értelmezést a Bíróság ítélkezési gyakorlata is alátámasztja. Egyrészről ugyanis az említett Gemeente ’s-Hertogenbosch ítéletben a Bíróság már nem használta a „megfizetett” kifejezést, hanem pontosította, hogy az adóalapban figyelembe veendő elemekre korábban nem kellett héát „felszámítani”.(23) Másrészről a még újabb keletű Property Development Company ítéletben(24) a Bíróság megerősítette, hogy „a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában foglalt adóalap nem foglalhat magában olyan értéket, amely vonatkozásában az adóalany megfizette a héát, és azt később nem vonhatta le”.(25) Ebből következik, hogy az említett adóalap tartalmazhatja azokat az értékeket, amelyek vonatkozásában az adóalany már megfizette a héát, azonban azt le is vonta.

51. Következésképpen az a körülmény, hogy az alapügyben az örökbérleti jog alapításához, valamint az épület felépítéséhez kapcsolódó héaösszegeket megfizették, nem zárja ki, hogy ezen önköltségelemeket a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának értelmében vett értékesítés adóalapjában figyelembe vegyék, amennyiben az ezen elemekhez kapcsolódó héát levonták.

52. Megjegyzendő még, hogy mivel az ingatlant csak részben (az alapügyben fennálló helyzetben az épület területének 87,5%-áig terjedően) használják héamentes tevékenységekhez, a héa levonása csak ezen részt illetően kizárt. A fennmaradó részt illetően, amennyiben az Oudeland a termékeket adóköteles tevékenységekhez használja, vagyis az alapügyben az említett épület területének 12,5%-áig terjedően, a hatodik irányelv 17. cikke (2) és (5) bekezdése értelmében főszabály szerint a fizetendő adójából levonhatja a belső értékesítés után megfizetett héát.(26)

53. El kell még utasítani a Bizottság azon érvét, amellyel ez utóbbi azt állítja, kifejezetten hivatkozva a Gemeente Leusden és Holin Groep ítéletre,(27) hogy az Oudeland héa tekintetében fennálló helyzetének korrigálása érdekében a hatodik irányelv 20. cikkében, különösen e cikk (2) bekezdésében előírt, az adólevonások módosítására vonatkozó eljárást kellett volna alkalmazni.

54. A Gemeente Leusden és Holin Groep ítéletben a Bíróság megerősítette, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti, ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek minősítés, illetve a héa módosítása a tárgyi eszközök esetében, amelyet ugyanezen irányelv 20. cikkének (2) bekezdése ír elő, két olyan mechanizmus, amelyek azonos *gazdasági hatással* járnak, nevezetesen olyannal, amely az adóalanyt olyan összegű adó fizetésére kötelezi, amely megfelel azon levonások mértékének, amelyre nem volt jogosult, a fizetésre vonatkozó szabályaik azonban eltérőek. Míg ugyanis a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja egy alkalommal történő fizetést feltételez, ugyanezen irányelv 20. cikkének (2) bekezdése a tárgyi eszközöket illetően több évre eloszló módosításokról rendelkezik.(28)

55. Mindazonáltal ugyanebből az ítéletből az is következik, hogy noha a két mechanizmus azonos gazdasági hatással jár, nem ugyanazt a célt követik. Ugyanis csak a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának rendelkezése vonatkozik valamely terméknek az adóalany által a vállalkozása céljára történő használatára. Ebből következik, hogy egy olyan helyzetben, amikor ez a rendelkezés alkalmazásra kerül, csak a hatodik irányelv 5. cikke

(7) bekezdésének a) pontja szolgálhat alapul ahhoz, hogy az adóalanytól követeljék egy később adómentes bérbeadás tárgyát képező ingatlan után eredetileg levont összegeket.(29)

56. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ adja, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját és 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy adott földterületen felépített ingatlannak egy adóalany által héamentes gazdasági tevékenység céljára történő használatára, amennyiben e földterületre és ingatlanra vonatkozóan az adóalany az említett földterület és az – adóalany által harmadik személlyel felépíttetett – említett ingatlan hasznosítását szolgáló dologi jogot szerzett, héa vethető ki, amelynek alapját a megszerzett dologi jog értéke és az ingatlan felépítésének költségei alkotják, amennyiben az adóalany már megfizette, azonban már teljes mértékben le is vonta a héát ezen érték és ezen költségek után.

C – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről*

57. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényégében azt kérdezi a Bíróságtól, hogy olyan esetben, mint amelyről a jelen ügyben szó van, amelyben az adóalany a földterületet az építés alatt álló épülettel együtt dologi jog alapításával összefüggésben szerezte meg, úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját, hogy ezen dologi jog értéke, amely az ugyanezen irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés adóalapjába tartozik, az éves örökbérleti díjak teljes értékének – vagyis a dologi jog teljes futamideje alatt fizetendő éves összegek teljes értékének –, vagy az örökbérleti jog fennmaradó ideje alatt éves örökbérleti díjként még fizetendő éves összegek értékének, vagy a már esedékessé vált éves örökbérleti díjak értékének kell hogy megfeleljen.

58. A kérdést előterjesztő bíróság először is megjegyzi, hogy a hatodik irányelv nem tartalmaz semmilyen szabályozást az 5. cikke (3) bekezdésének b) pontja szerinti dologi jogok adóalapja tekintetében. Egyrészről úgy véli, hogy lehet azzal érvelni, hogy az örökbérleti jog megszerzése érdekében folyamatosan fizetendő összegek értéke nem tartozik az ingatlanhoz kapcsolódó önköltségi ár körébe, mivel ezen összegek határozott idejű használati jog ellenértékét képezik, és semmiképpen sem egyszerre, a szerzés időpontjában, hanem éveken keresztül terhelik az átvevőt.

59. Mindazonáltal másrészről, ha egy tagállam – akárcsak a Holland Királyság – élt azzal a lehetőséggel, hogy valamely dologi jogokat materiális javaknak minősítsen, és ha a nemzeti szabályozás értelmében az ilyen dologi jog alapítása és annak a futamidő során történő átruházása esetén nem az ingatlan hasznosításának időszaka és a teljesítendő időszakos fizetések alapján kell adót fizetni, hanem a felek által a teljes, illetve a még fennmaradó időtartam tekintetében („tőkésített örökbérleti díj” formájában) megállapított teljes összeg után egyszerre, ez azzal a következménnyel jár, hogy a héatörvény 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja értelmében vett értékesítés időpontjában az önköltségi árhoz kellene számítani az örökbérleti díjra még kifizetendő összegek értékét. A kérdést előterjesztő bíróság szerint felmerül az a kérdés is, hogy egy ilyen nemzeti szabályozás összeegyeztethető-e a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének rendelkezésével.

60. Az Oudeland szerint a jövőbeli örökbérleti díjak nem vehetők figyelembe az adóalanyra vonatkozó önköltségi ár meghatározása során, mivel a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja kifejezetten úgy rendelkezik, hogy az önköltségi árat a

belső értékesítés időpontjában kell meghatározni. A holland kormány ezzel szemben úgy véli, hogy az örökbérleti jog teljes futamideje alatti örökbérleti díjak tőkésített értékét kell figyelembe venni, mivel ez alkotja az örökbérleti jog teljes ellenértékének értékét, amelyben a felek e jog alapításakor megállapodtak.

61. Emlékeztetni kell először is arra, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában előírt szabály, amely szerint az adóalap többek között az ezen irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti termékértékesítések esetén „a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár”, eltér az ezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában előírt általános szabálytól, amely szerint az adóalap a héaköteles termékértékesítések esetén az ezen ügyletek tárgyát képező termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenértéke.(30)

62. Ezenkívül egyértelműen következik az említett 11. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjából, hogy csak a termékek vagy hasonló termékek vételárának hiányában képezi a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti felhasználás adóalapját a termékértékesítés időpontjában meghatározott „önköltségi ár”(31). Az önköltségi ár kritériuma tehát az adóalap meghatározásának „kétszeresen is másodlagosként” jellemezhető kritériumát jelenti, mivel csak akkor alkalmazható, ha sem az ellenérték általános kritériuma, sem a termékek, illetve azonos termékek vételárának szubszidiárius kritériuma nem alkalmazható.(32)

63. Amint azt a jelen indítvány 33. pontjában megjegyeztem, a kérdést előterjesztő bíróság szerint, mivel nem vitatott, hogy a jelen ügyben nem áll rendelkezésre az ingatlannal azonos termék vételára, az önköltségi ár jelenti a releváns kritériumot a szóban forgó felhasználás adóalapjának meghatározása szempontjából.

64. Az ítélkezési gyakorlat szolgál némi útmutatással e kritérium alkalmazását illetően. Így az önköltségi ár meghatározásához részletesen meg kell vizsgálni az ezen árat eredményező értéktételeket.(33) Ezenkívül a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja értelmében az adóalap meghatározása során a figyelembe veendő valamennyi elem teljes értékét kell alapul venni.(34) Ezt követően magából az említett rendelkezés szövegéből kitűnik, hogy az önköltségi árat az adóköteles termékértékesítés időpontjában, vagyis a termék adómentes tevékenység céljára való felhasználásának időpontjában kell meghatározni.(35)

65. Ezenkívül, amint arra a holland kormány helyesen rámutat, a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjának rendelkezését, amennyiben azt az említett irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti felhasználás adóalapjának meghatározására használják, az ez utóbbi rendelkezés által követett, a jelen indítvány 34–36. pontjában bemutatott különleges célra tekintettel kell értelmezni, amely a verseny torzulásának elkerülésére irányul azáltal, hogy az adósemlegesség elvének megfelelően biztosítja az adóalanyokkal szembeni egyenlő bánásmódot.

66. Végül figyelembe kell venni azt a tényt is, hogy a jelen ügyben a hatodik irányelv 5. cikke (3) bekezdésének a) pontján alapuló nemzeti rendelkezés(36) értelmében az örökbérleti jog alapítása termékértékesítésnek minősül.

67. A fenti megfontolásokból következik, hogy az adóalanyok közötti egyenlő bánásmód biztosítása érdekében a vállalkozás keretében szerzett termék adómentes tevékenység céljára történő felhasználásának adóztatása céljából a teljes önköltségi ár meghatározásának arra kell irányulnia, hogy a kötelezettre, a jelen esetben az Oudelandra, azzal azonos adóteher háruljon, mint amely egy viszonyítási alapként szolgáló versenytársra hárul, aki ugyanazt az adómentes tevékenységet olyan termék (a jelen esetben a földterület és a felépített épület) felhasználásával végzi, amelyre vonatkozóan örökbérleti jogot szerzett, amely után héát fizetett, azt azonban nem tudja levonni, mivel e terméket adómentes tevékenységhez használja.

68. Egy olyan esetben, mint amely a jelen ügyben fennáll, e teljes önköltségi árat egyrészről az épület építési munkálatainak teljes értéke, és másrészről a (földterületre és az építés alatt álló épületre vonatkozó) örökbérleti jog alapítása önköltségi árának – az épület adómentes tevékenységhez való felhasználásának időpontjában meghatározott – teljes értéke alkotja. Márpedig ez utóbbi érték véleményem szerint a termék felhasználásának időpontjában éves örökbérleti díjként még fizetendő összegek (tőkésített) értékének felel meg. Ez az érték ugyanis annak a költségnek felel meg, amelyet a viszonyítási alapként szolgáló versenytársnak kellene viselnie – azonos adómentes tevékenység gyakorlása céljából – ahhoz, hogy a termékre vonatkozó örökbérleti jogot tudjon alapítani, amelynek futamideje megfelel azon dologi jog futamidejének, amellyel a kötelezett a terméknek az adómentes tevékenységhez való felhasználása időpontjában a termékre vonatkozóan rendelkezik.

69. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az örökbérleti jog – egy, a római jogból eredő dologi jog – alapítását az jellemzi, hogy a bérlőnek a felek által megállapodott időtartamra ellenérték fejében a termékre vonatkozóan azzal azonos használati jogot biztosítanak, mint amellyel a tulajdonos rendelkezik, minden más személy ilyen joga gyakorlásának kizárása mellett, továbbá az a körülmény jellemzi, hogy a bérbeadó tulajdonosává válik azon értéknövelő beruházásoknak és hozzáépítéseknek, amelyeket a bérlő a bérlet időtartama alatt eszközölt.(37) Az ellenérték fizetésének módjáról a felek állapodhatnak meg, és arra sor kerülhet egy összegben vagy időben elosztva (mint a jelen esetben éves örökbérleti díjak formájában).

70. Mivel az örökbérleti jog egyik lényegi eleme, hogy a jog biztosítása időben korlátozott, egyértelmű tehát, hogy az ilyen jog alapításának teljes értéke arányos ezen jog biztosításának időtartamával. Következésképpen ez az érték az idő múlásával csökken.

71. Így például, ha az Oudeland a felépített épületet adómentes tevékenységhez használta volna, a 20 évre szóló örökbérleti joga alapítása után 10 évvel a jelen indítvány 67. pontjában említett, viszonyítási alapként szolgáló versenytársat egy olyan adóalany jelentené, akinek az adómentes bérbeadási tevékenység gyakorlása érdekében csak 10 évre kellett volna megszereznie az örökbérleti jogot (amely után héát fizetne, anélkül, hogy azt később le tudná vonni). Ilyen esetben nem lenne indokolt a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti felhasználást megvalósító kötelezettel (az előbbi példában az Oudelanddal) az örökbérleti jog teljes futamidejére a felek által megállapított valamennyi örökbérleti díj értéke után héát fizettetni. Ez az érték ugyanis nem felelne meg az örökbérleti jog *felhasználás időpontjában meghatározott* önköltségi árának.

72. E megfontolások alapján egyrészről nem hiszem, hogy – a holland kormány állításával ellentétben – az örökbérleti jog teljes futamideje alatti örökbérleti díjak tőkésített értéke megfelelhetne az örökbérleti jog termék felhasználása időpontjában meghatározott önköltségi

ára teljes értékének.(38) Ez kizárólag akkor lenne így, ha a termék felhasználására pontosan az örökbérleti jog alapításának időpontjában kerül sor.

73. Másrészről, ugyanezen megfontolások alapján számomra – az Oudeland által előadottakkal ellentétben – kizártnak tűnik, hogy az örökbérleti jog önköltségi ára kizárólag a már megfizetett örökbérleti díjak értékének felelhetne meg. Ez az érték ugyanis nem felel meg az örökbérleti jog termék felhasználása időpontjában meghatározott értékének. E tekintetben az Oudeland állításával ellentétben az a körülmény, hogy az önköltségi árat még nem fizették meg teljes mértékben, nem releváns ezen ár meghatározása szempontjából, mivel ezen ár alatt az a költség értendő, amelyet a jelen indítvány 67. pontjában említett, viszonyítási alapként szolgáló versenytárs viselne.

74. Végül, ami a kérdést előterjesztő bíróság azzal kapcsolatos kétségeit illeti, hogy összeegyeztethető-e a hatodik irányelv 10. cikkének (2) bekezdésével az a holland szabályozás, amely rögzíti, hogy a dologi jog alapítása vagy átruházása esetén a teljes időtartamra megállapodott összegek egésze után egyszerre kell héát fizetni, megjegyzem, hogy maga a kérdést előterjesztő bíróság is megerősítette, hogy az előtte folyamatban levő ügy nem olyan esetre vonatkozik, amelyet ez a kérdés közvetlenül érintene. Következésképpen nem gondolom, hogy a Bíróságnak a jelen ügy keretében feltétlenül foglalkoznia kellene ezzel a kérdéssel. E tekintetben annak megállapítására szorítkozom, hogy mindenesetre az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés keretében értelmezni kért rendelkezés, vagyis a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja által előírt kritérium az önköltségi ár kritériuma, így az e rendelkezés szerinti adóalapban figyelembe veendő érték – a megállapodott fizetési módtól függetlenül – az önköltségelem teljes értéke.

75. Összegzésképpen, véleményem szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy olyan esetben, mint amelyről az alapügyben szó van, amelyben az adóalany a földterületet az építés alatt álló épülettel együtt dologi jog alapításával összefüggésben szerezte meg, a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy ezen dologi jog értéke, amely az említett irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés adóalapjába tartozik, a termék használatának időpontjában éves örökbérleti díjként még fizetendő összegek teljes értékének kell hogy megfeleljen.

V – **Végkövetkeztetések**

76. A fenti megfontolások alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Hoge Raad der Nederlanden (hollandiai legfelsőbb bíróság) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő válaszokat adja:

1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját és 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy adott földterületen felépített ingatlannak egy adóalany által hozzáadottértékadó-mentes gazdasági tevékenység céljára történő használatára, amennyiben e földterületre és ingatlanra vonatkozóan az adóalany az említett földterület és az – adóalany által harmadik személlyel megépíttetett – említett ingatlan hasznosítását szolgáló dologi jogot szerzett, hozzáadottérték-adó vethető ki, amelynek alapját a megszerzett dologi jog értéke és az ingatlan felépítésének költségei

alkotják, amennyiben az adóalany már megfizette, azonban már teljes mértékben le is vonta a hozzáadottérték-adót ezen érték és ezen költségek után.

2) Olyan esetben, mint amelyről az alapügyben szó van, amelyben az adóalany a földterületet az építés alatt álló épülettel együtt dologi jog alapításával összefüggésben szerezte meg, a 77/388 irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy ezen dologi jog értéke, amely az említett irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében vett értékesítés adóalapjába tartozik, a termék használatának időpontjában éves örökbérleti díjként még fizetendő összegek teljes értékének kell hogy megfeleljen.

---

1 – Eredeti nyelv: francia.

---

2 – A módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv).

---

3 – Az ügyletek ezen típusát különböző megjelölésekkel illetik, mint a „saját részre történő értékesítések”, „vélelmezett értékesítések”, „integrált értékesítések” vagy „a vállalkozás célját szolgáló értékesítések”. Mindazonáltal arra tekintettel, hogy a termék beszerzésére és felhasználására a vállalkozáson belül kerül sor, én a „belső értékesítés” kifejezés használatát részesítem előnyben.

---

4 – A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.), amely 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet és annak helyébe lépett (lásd különösen a 2006/112 irányelv 18. cikkének a) pontját).

---

5 – Lásd: Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet (C-487/01 és C-7/02, EU:C:2004:263, 90. és azt követő pontok); Gemeente Vlaardingen ítélet (C-299/11, EU:C:2012:698); Gemeente ’s-Hertogenbosch ítélet (C-92/13, EU:C:2014:2188); Property Development Company ítélet (C-16/14, EU:C:2015:265).

---

6 – Lásd a hatodik irányelv 2. cikkét, valamint a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját.

---

7 – Lásd a héatörvény (fenti 14. pontban idézett) 3. cikkének (2) bekezdését. Ez a rendelkezés a hatodik irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontján alapul.

---

8 – Erre a héatörvény 11. cikkének (5) bekezdése teremtett lehetőséget, amely a hatodik irányelv 13. cikke C. részének a) pontján alapult.

---

9 – C-299/11, EU:C:2012:698.

---

10 – Gemeente Vlaardingen ítélet (C-299/11, EU:C:2012:698, 25. pont).

---

11 – Uo. (26. pont).

---

12 – Mazák főtanácsnok Gemeente Vlaardingen ügyre vonatkozó indítványa (C-299/11, EU:C:2012:561, 45. és 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

---

13 – Gemeente Vlaardingen ítélet (C-299/11, EU:C:2012:698, 27. és 28. pont).

---

14 – Uo.

---

15 – Uo. (az ítélet 37. pontja és rendelkező része).

---

16 – Lásd e tekintetben: Sharpston főtanácsnok Gemeente ’s-Hertogenbosch ügyre vonatkozó indítványa (C-92/13, EU:C:2014:267, 60–62. pont), amelyre a Bíróság a Gemeente ’s-Hertogenbosch ítéletének (C-92/13, EU:C:2014:2188) 32. pontjában kifejezetten hivatkozik.

---

17 – Uo. (61. pont).

---

18 – Ez a helyzet hasonlónak tűnik a Gemeente Vlaardingen ítélet (C-299/11, EU:C:2012:698) és a Gemeente ’s Hertogenbosch ítélet (C-92/13, EU:C:2014:2188) alapjául szolgáló ügyekben fennálló helyzethez.

---

19 – Gemeente ’s-Hertogenbosch ítélet (C-92/13, EU:C:2014:2188, 34. pont).

---

20 – Gemeente ’s-Hertogenbosch ítélet (C-92/13, EU:C:2014:2188, 35. pont), amely hivatkozik a Gemeente Vlaardingen ítéletre (C-299/11, EU:C:2012:698, 28–33. pont).

---

21 – C-299/11, EU:C:2012:698, 32. pont. Kiemelés tőlem.

---

22 – Uo.

---

23 – Gemeente ’s-Hertogenbosch ítélet (C-92/13, EU:C:2014:2188, 35. pont, amelyre a jelen indítvány 46. pontjában hivatkoztam és amelyet ott átvettem).

---

24 – C-16/14, EU:C:2015:265.

---

25 – Uo. (42. pont).

---

26 – Gemeente ’s-Hertogenbosch ítélet (C-92/13, EU:C:2014:2188, 36. pont).

---

27 – C-487/01 és C-7/02, EU:C:2004:263, különösen a 90. és azt követő pontok.

---

28 – Uo. (90. és 91. pont). Kiemelés tőlem).

---

29 – Ugyanott (92. pont, valamint *a contrario*, 93. pont).

30 – Lásd: Property Development Company ítélet (C-16/14, EU:C:2015:265, 33. és 34. pont); a 2006/112 irányelv 73. és 74. cikkét illetően lásd analógia útján: Marinov-ítélet (C-142/12, EU:C:2013:292, 31. pont). A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti ügyletek ugyanis különösen a vállalkozás keretében szerzett termékeknek valamely héamentes gazdasági tevékenység céljára történő felhasználásában állnak. Az ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítésnek minősítés eseteiben az adóalany nem kap semmilyen valós ellenértéket, amely a héa kiszámításához adóalapként szolgálhatna, ami azzal a következménnyel jár, hogy az említett irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában előírt általános szabály nem alkalmazható.

31 – Property Development Company ítélet (C-16/14, EU:C:2015:265, 37. pont).

32 – Az önköltségi ár kritériumát illetően lásd Sharpston főtanácsnok Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ügyre vonatkozó indítványának (C-219/12, EU:C:2013:152) 39. pontjában található megfontolásokat.

33 – Property Development Company ítélet (C-16/14, EU:C:2015:265, 40. pont vége).

34 – Lásd analógia útján: Gemeente Vlaardingen ítélet (C-299/11, EU:C:2012:698, 28. pont); Gemeente ’s-Hertogenbosch ítélet (C-92/13, EU:C:2014:2188, 35. pont).

35 – Lásd: Gemeente Vlaardingen ítélet (C-299/11, EU:C:2012:698, 30. pont).

36 – Vagyis a héatörvény 3. cikkének (2) bekezdése (lásd a jelen indítvány 14. pontját).

37 – Lásd: „Goed Wonen” ítélet (C-326/99, EU:C:2001:506, 55. pont), amely a haszonélvezeti jogra vonatkozott, amely az örökbérleti joghoz hasonlóan szintén dologi jog. Anélkül, hogy – véleményem szerint – foglalkozni kellene az örökbérleti jog és az ingatlanok bérbeadása közötti különbségekkel vagy hasonlóságokkal, annak megjegyzésére szorítkozom, hogy a két jogi helyzet közötti egyik alapvető különbség, amely indokolhatja az eltérő adójogi bánásmódot, abban áll, hogy az örökbérleti jog mint dologi jog alapítása a hatodik irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontja alapján ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek minősíthető, a bérbeadás azonban nem.

38 – A jelen indítvány 67. pontjában kifejtetteknek megfelelően nem tudok egyetérteni a holland kormány által vázolt azon megközelítéssel, amely szerint a viszonyítási alapként szolgáló versenytárs egy olyan adózó lenne, aki ugyanazt az adómentes tevékenységet oly módon gyakorolja, hogy az ingatlan tulajdonjogát teljes mértékben harmadik személytől szerezte meg. A valamely termékre vonatkozó örökbérleti jog megszerzésének értéke ugyanis szükségképpen alacsonyabb, mint az ugyanazon termék tulajdonjoga megszerzésének értéke. Így tehát nem összehasonlítható értékekről van szó.