Csere természetbeni ellenérték

kapcsolt
ráépítés

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2012. december 19.(*)

„Héa – 2006/112/EK irányelv – A 63., 65., 73. és 80. cikk – Ráépítési jog alapítása természetes személyek által valamely társaság javára, az általa az említett személyeknek nyújtott építési szolgáltatás ellenében – Csereügylet – Építési szolgáltatások utáni héa – Adóztatandó tényállás – Felszámíthatóság – A teljes ellenérték előzetes megfizetése – Előleg – Valamely ügylet adóalapja, termékértékesítésből vagy szolgáltatásnyújtásból álló ellenérték esetében – Közvetlen hatály”

A C-549/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (Bulgária) a Bírósághoz 2011. november 2-án érkezett, 2011. október 27-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite**

és

az **Orfey Balgaria EOOD**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: C. Toader, a nyolcadik tanács elnökeként eljáró bíró, A. Prechal és E. Jarašiūnas (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. N. Wahl,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite képviseletében I. Andonova, meghatalmazotti minőségben,

– a bolgár kormány képviseletében T Ivanov és E. Petranova, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és V. Savov, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o., a továbbiakban: héairányelv) 63., 65., 73. és 80. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite (a Nemzeti Adóbeszedési Ügynökség Központi Hivatala burgasi „Fellebbezési és Végrehajtási” Igazgatóságának igazgatója; a továbbiakban: Direktor) és az Orfey Balgaria EOOD (a továbbiakban: Orfey) között az Ofrey terhére pótlólagos hozzáadottértékadó- (a továbbiakban: héa-) fizetési kötelezettséget megállapító helyesbítő határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 62. cikke előírja:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

1. »adóztatandó tényállás« az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak;

2. »az adófizetési kötelezettség« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés időben később is történhet.”

4 A héairányelv 63. cikke előírja:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

5 A héairányelv 65. cikke szerint:

„Amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően.”

6 A héairányelv 73. cikke kimondja:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

7 A héairányelv 80. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállamok rendelkezhetnek arról, hogy az olyan kedvezményezettek részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások esetében, akikhez (amelyekhez) az értékesítőt (szolgáltatót) – a tagállam meghatározása szerinti – családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezetői beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat fűzi, az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen az általa felsorolt esetekben.

8 A héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Elállás, a teljesítés meghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.”

A bolgár jog

9 Az alapügyben alkalmazandó változatában a hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV 63. sz., 2006. augusztus 4, és DV 113. sz., 2007. december 28., a továbbiakban: ZDDS) a 25. cikkében előírja:

„(1) E törvény értelmében »adóztatandó tényállásnak« minősül az e törvény szerinti adóalanyok által végzett termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás […].

(2) Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor a termék feletti tulajdonjog átruházása vagy a szolgáltatásnyújtás megtörténik.

[...]

(6) Ha az adóztatandó tényállás (2), (3) vagy (4) bekezdés szerinti megvalósulása előtt a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kapcsán teljes vagy részleges előlegfizetésre kerül sor, akkor a héafizetési kötelezettség az előleg átvételének időpontjában (az átvett összegnek megfelelően) keletkezik, kivéve ha az előlegfizetés Közösségen belüli értékesítéssel függ össze. Ebben az esetben az adó a fizetett összeg részét képezi.”

10 A ZDDS 26. cikkének (2) és (7) bekezdése előírja:

„(2) Az adóalap mindent magában foglal, amelyet az eladó a vevőtől vagy valamely harmadik személytől – levában és centben kifejezve – ellenértékként kap vagy kapnia kell, kivéve az e törvény értelmében vett adót. […]

[...]

7) Ha az ellenérték teljesen vagy részlegesen termékekben vagy szolgáltatásokban van kifejezve (a fizetésre teljesen vagy részlegesen termékekben vagy szolgáltatásokban kerül sor), az adóalap az értékesített terméknek vagy a nyújtott szolgáltatásnak a héafizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában számított szabadpiaci forgalmi értéke.”

11 A ZDDS 45. cikke szerint:

„(1) Adómentes termékértékesítésnek minősül az ingatlanon fennálló tulajdonjog átruházása, az ingatlanon fennálló korlátozott dologi jogok alapítása vagy átruházása, valamint az ingatlan bérbe-, illetve haszonbérbe adása.

(2) A ráépítési jog alapítása vagy átruházása az annak tárgyát képező épület szerkezetének elkészültéig az (1) bekezdés szerinti adómentes termékértékesítésnek tekintendő. A ráépítési jog nem foglalja magában az elvégzett építési és szerelési munkákat.”

12 A ZDDS kimondja a 130. cikkében:

„(1) Olyan ügylet esetében, amelynek tekintetében az ellenérték (teljesen vagy részlegesen) termékekben vagy szolgáltatásokban van kifejezve, feltételezendő, hogy két, egymással kölcsönös kapcsolatban álló ügyletről van szó, minek körében az adott dolog szempontjából az értékesítők mindegyike eladónak, a kapott dolog szempontjából pedig vevőnek tekintendő.

(2) Az adóztatandó tényállás az (1) bekezdés szerinti ügyletek esetében a két ügylet közül a korábbi ügylet adóztatandó tényállásának megvalósulásakor valósul meg.”

13 A tulajdonról szóló törvény (Zakon za sobstvenostta, 92. sz., 1951. november 16.), az alapügyben szereplő tényállásra alkalmazandó változatában (a továbbiakban: ZZS) a 63. cikkének (1) bekezdésében előírja:

„A földtulajdonos más személyt feljogosíthat arra, hogy a földjén olyan épületet építsen, amelynek tulajdonjoga e személyt illeti.”

14 A ZZS 67. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Az épület idegen földre történő építéséhez való jog (63. cikk (1) bekezdés) elévül a földtulajdonos javára, ha azt öt éven belül nem gyakorolják.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15 2008. április 3-i közokirattal négy természetes személy (a továbbiakban: földtulajdonosok) ráépítési jogot alapítottak az Orfey javára, amely értelmében az utóbbi egy épületnek az említett tulajdonosok földterületén történő felépítéséhez való jogot szerez, és megszerzi az általa épített bizonyos ingatlanok kizárólagos tulajdonjogát. E ráépítési jog ellenértékeként az Orfey elvállalta ezen épület tervezését és teljes mértékben saját költségére történő megépítését, a teljes szerkezet elkészültéig és az ebben az épületben található bizonyos ingatlanok földtulajdonosok részére történő „kulcsrakész” átadását anélkül, hogy a földtulajdonosoknak bármiféle kiegészítő fizetést

kellene teljesíteniük; ezen ingatlanokon a földtulajdonosok megőrizték, és kölcsönösen rendelkeztek a ráépítési joggal. Az Orfey kötelezettséget vállalt az épület szerkezetének elkészítésére és a használatbavételi engedélynek a munkálatok megkezdésétől számított 21 hónapon belüli megszerzésére.

16 2008. április 5-én az Orfey mindegyik földtulajdonos felé számlát állított ki a „közokirattal alapított ráépítési jogra” vonatkozó ügyletről. E négy számla összesen 302 721,36 BGN-t kitevő összegről szólt, valamint összesen 60 544,27 BGN-t kitevő összegű héáról.

17 Egy adóellenőrzés alkalmával megállapításra került, hogy az ügylet adóalapját a ráépítési jog közokirat szerinti adóértéke – azaz 684 000 BGN – alapján határozták meg, nem pedig a földtulajdonosoknak juttatott ingatlanok szabadpiaci forgalmi értéke alapján. Megállapításra került továbbá, az Orfey az említett számlákat nem jegyezte be a vonatkozó adómegállapítási időszakot – úgymint 2008 áprilisát –, sem pedig az azt követő időszakot – 2008 májusát – érintő eladási főkönyvébe, és ugyanezen számlákat nem vette figyelembe az érintett héabevallások vonatkozásában sem.

18 2009. április 28-án a beszedési ügynökség adófizetési kötelezettséget megállapító helyesbítő határozatot címzett az Orfey-hoz 2008. április hónap vonatkozásában, jóllehet ezen időpontban nem zárult le az épület megépítése, és az nem került használatbavételre. E szerv álláspontja szerint az Orfey építési szolgáltatást nyújtott, és a ZDDS 130. cikkének értelmében ezen ügylet héa szempontjából adóztatandó tényállása ráépítési jog alapításának időpontjában valósult meg. Az adóellenőrzés keretében megállapított szakértői jelentés alapján meghatározták, hogy a ráépítési jog szabadpiaci forgalmi értéke megegyezett az Ofreynak az épületre vonatkozó építési szolgáltatása értékével, azaz 1 984 130 BGN-nel. Az ügylet után felszámítható héát az említett határozat 396 826 BGN kamatokkal növelt összegben állapította meg.

19 Az Orfey közigazgatási jogorvoslatot nyújtott be az adófizetési kötelezettséget megállapító helyesbítő határozattal szemben a Direktor előtt. Mivel e kereset 2009. július 6-i határozattal elutasításra került, az Orfey az említett határozattal szemben közigazgatási pert indított az Administrativen sad – Burgas (burgasi közigazgatási bíróság) előtt. E bíróság 2010. április 30-i határozattal helybenhagyta az Orfey keresetét és hatályon kívül helyezte az adófizetési kötelezettséget megállapító helyesbítő határozatot. A Direktor e határozattal szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a kérdést előterjesztő bírósághoz.

20 Az utóbbi bíróság előtt a Direktor lényegében azt állítja, hogy a nemzeti jogszabályok megfelelnek a héairányelvnek. Maga az Orfey azt állítja, hogy elvesztette a ráépítési jogát, mivel az épületet nem építették meg az előírt határidőn belül.

21 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy az elé terjesztett jogvita eldöntéséhez először is meg kell határoznia a héa szempontjából adóztatandó tényállás megvalósulásának időpontját az Orfey által nyújtott építési szolgáltatások vonatkozásában. E tekintetben megállapítja, hogy egyrészt álláspontja szerint a ráépítési jog alapítására vonatkozó, a héa szempontjából adóztatandó tényállás a közokirat aláírásakor valósult meg, még ha ezen ügylet tehát adómentes volt is. Másrészt megállapítja, hogy kételyei vannak a ZDDS 130. cikke (2) bekezdésének a

héairányelvvel való összeegyeztethetőségét illetően, amely cikk szerint az adóztatandó tényállás az ügylet teljesülését megelőzően valósul meg.

22 Hozzáteszi, hogy ha megállapításra kerül, hogy a ZDDS e rendelkezése összeegyeztethető a héairányelvvel, ezt követően értékelnie kell az építési szolgáltatásokra vonatkozó adóalap megállapításának jogszerűségét. E kérdést illetően vizsgálja a ZDDS 26. cikke (7) bekezdésének a héairányelv 73. cikkével való összeegyeztethetőségét, amely a jelen ügyben az építési szolgáltatásoknak a szakértő által becsült szabadpiaci forgalmi értékének figyelembevételéhez vezet.

23 Végül azt vizsgálja, hogy a szóban forgó ráépítési jogot lehet-e a jövőbeni, az Orfey által teljesítendő építési szolgáltatások vonatkozásában előlegfizetésnek tekintetni, figyelembe véve azt a tényt, hogy e ráépítési jog az Orfey által e szolgáltatások ellenértékének teljességét alkotja, és hogy a héairányelv 65. cikkének megszorító értelmezéséből az következik, hogy az előlegfizetés készpénzben történjen. E tekintetben megállapítja, hogy a ZZS 67. cikkének (1) bekezdése szerint az Orfey-t megillető ráépítési jog megszűnik, ha kifejezetten hivatkoznak az ebben a rendelkezésben előírt, a jogok elvesztésével járó elévülésre.

24 E körülmények között a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [héa]irányelv 63. cikkét, hogy az nem enged olyan eltérést, amely szerint az adóztatandó tényállás az önálló ingatlanok épületen belüli kialakítására irányuló építési szolgáltatás nyújtása esetén az építési szolgáltatás tényleges teljesítésének időpontja előtt valósul meg, és ez (az adóztatandó tényállás) az ellenszolgáltatásként teljesítendő – az említett épületen belüli egyéb önálló ingatlanokra vonatkozó, és egyúttal az építési szolgáltatás ellenértékét is képező ráépítési jog alapításában álló – ügylet adóztatandó tényállása megvalósulásának időpontjához igazodik?

2) Összeegyeztethető-e a [héa]irányelv 73. és 80. cikkével az olyan nemzeti rendelkezés, amely azt írja elő, hogy minden olyan esetben, amelyben az ellenérték teljesen vagy részlegesen termékekben és szolgáltatásokban van kifejezve, az adóalap az ügylet esetében az értékesített termék vagy a nyújtott szolgáltatás szabadpiaci forgalmi értéke?

3) Úgy kell-e értelmezni a [héa]irányelv 65. cikkét, hogy e rendelkezés alapján nem keletkezik az előleg értékét terhelő héafizetési kötelezettség akkor, ha a fizetésre nem pénzben kerül sor, vagy e rendelkezés tágan értelmezendő, és feltételezendő, hogy ezekben az esetekben is keletkezik héafizetési kötelezettség, és az adó az ellenszolgáltatásként teljesítendő ügylet pénzbeli ellenértékének megfelelő mértékben számítandó fel?

4) Amennyiben a harmadik kérdés esetében a másodikként ismertetett változat a helytálló, úgy a konkrét körülményekre tekintettel a [héa]irányelv 65. cikke értelmében vett előlegfizetésnek tekinthető-e a jelen ügyben alapított ráépítési jog?

5) Közvetlen hatállyal bír-e a [héa]irányelv 63., 65. és 73. cikke?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első, a harmadik és a negyedik kérdésről

25 Az együttesen vizsgálandó első, harmadik és negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 63. és 65. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy amikor épület megépítése érdekében ráépítési jogot alapítnak valamely társaság javára bizonyos ingatlanok ezen épületen belüli kialakítására irányuló építési szolgáltatás ellenértékeként, és az említett társaság kötelezettséget vállal az e ráépítési jogot alapító személyek javára történő kulcsrakész átadásra, azzal ellentétes, hogy az ezen építési szolgáltatásokra vonatkozó héa felszámítható a ráépítési jog alapításának időpontjától, azaz e szolgáltatásnyújtás teljesítését megelőzően.

26 A Direktor, a bolgár kormány és az Európai Bizottság lényegében úgy érvel, hogy e kérdésre negatív választ kell adni. A Direktor és a bolgár kormány többek között úgy véli, hogy a héairányelv 65. cikkében szereplő „előlegfizetések” fogalma nem korlátozható készpénzfizetésre, és hogy e rendelkezés alkalmazása szempontjából elegendő az, hogy a kifizetés értékét meg lehessen becsülni.

27 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 63. cikke előírja, hogy az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik. Ugyanezen irányelv 65. cikke, amely szerint, amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően a 63. cikkben kimondott szabály alóli eltérésnek minősül, és önmagában megszorítóan kell értelmezni (a C-419/02. sz., BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1685. o.] 45. pontja).

28 Így a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése előtt a héa felszámíthatóságához az szükséges, hogy az adóztatandó tényállás, vagyis a jövőbeni termékértékesítés, illetve a jövőbeni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme ismert legyen, és különösen, hogy a termékeket, illetve szolgáltatásokat az előlegfizetés időpontjában kifejezetten megjelöljék (a fent hivatkozott ítélet BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben hozott ítélet 48. pontja, valamint a C-520/10. sz. Lebara-ügyben 2012. május 3-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 26. pontja). A pontosan meg nem határozott termékértékesítésért vagy a szolgáltatásnyújtásért fizetett előleg tehát nem tartozik a héa hatálya alá (a fent hivatkozott BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben hozott ítélet 50. pontja, valamint a C-270/09. sz. MacDonald Resorts ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-13179. o.] 31. pontja).

29 Következésképpen nem kizárt, hogy a héairányelv 65. cikke alapján az építési szolgáltatások utáni adó felszámíthatóvá válik attól a pillanattól, amikor az e szolgáltatások teljes ellenértékét képező ráépítési jogot az említett szolgáltatásokat nyújtó társaság javára alapítják, mivel ebben a pillanatban e jövőbeli szolgáltatásnyújtás minden jelentős tényezője ismert, és tehát különösen a szóban forgó szolgáltatásokat pontosan megjelölték.

30 A kérdést előterjesztő bíróság vizsgálja mindazonáltal az említett rendelkezés akkor történő alkalmazhatóságát, ha az előleg természetben kerül megfizetésre.

31 E tekintetben meg kell állapítani, hogy nem vitatottan igaz, amint azt a Bizottság megállapítja, hogy a héairányelv 65. cikkének megfogalmazása, különösen a bolgár és a francia nyelvi változataiban azt sugallja, hogy e rendelkezés csak a készpénzben történő előlegfizetésekre vonatkozik.

32 Mindazonáltal az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely másodlagos uniós jogszabályt – amennyiben lehetséges – úgy kell értelmezni, hogy összhangban legyen a Szerződések rendelkezéseivel és az uniós jog általános elveivel (a C-314/89. sz. Rauh-ügyben 1991. március 21-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-1647. o.] 17. pontja, valamint a C-413/06. P. sz. Bertelsmann és Sony Corporation of America kontra Impala ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-4951. o.] 174. pontja, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik továbbá, hogy az egyenlő bánásmód elve – amelynek az adósemlegesség elve az egyik különös kifejeződése a másodlagos uniós jog szintjén és az adózás különös területén – megköveteli, hogy a hasonló helyzeteket ne kezeljék különbözően, kivéve ha a megkülönböztetés objektíve indokolt (a C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-2283. o.] 49. és 51. pontja, valamint a C-174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10567. o.] 44. pontja).

34 Így az adósemlegesség elve – amely a közös héarendszer alapelve – tiltja egyfelől, hogy az egymással versenyző hasonló termékeket és szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezeljék, valamint másfelől, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héa kivetése során (lásd különösen a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10413. o.] 67. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

35 Márpedig a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy azon csereügyletek, amelyekben az ellenérték lényegéből fakadóan természetben kerül megfizetésre, és azon ügyeletek, amelyekben az ellenérték készpénzben kerül megfizetésre, gazdasági és kereskedelmi szempontból két azonos helyzetet jelentenek (lásd ebben az értelemben a C-330/95. sz. Goldsmiths-ügyben 1997. július 3-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-3801. o.] 23. és 25. pontját).

36 Ebből következik, hogy az egyenlő bánásmód elve sérülne, ha a héairányelv 65. cikkének alkalmazása az adóalany által kapott ellenérték formájától függne. Az említett elv e 65. cikk abban az értelemben történő értelmezésére vezet, hogy az akkor is alkalmazandó, ha az előleg természetben kerül megfizetésre, mivel teljesülnek azon feltételek, amelyekre a jelen ítélet 28. pontjában emlékeztettünk. Szükséges azonban, hogy ezen előleg értéke kifejezhető legyen készpénzben. Ugyanis, bár állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely szolgáltatásnyújtás ellenértéke állhat termékértékesítésből, és a héairányelv 73. cikke szerint képezheti annak adóalapját, ha közvetlen kapcsolat áll fenn a szolgáltatásnyújtás és a termékértékesítés között, ennek feltétele, hogy az utóbbi értéke készpénzben kifejezhető legyen (lásd ebben az értelemben a C-380/99. sz. Bertelsmann-ügyben 2001. július 3-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-5163. o.] 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

37 Az a tény, hogy az alapügyben szóban forgó ráépítési jog alapítása az Ofrey által elvállalt építési szolgáltatás teljes, és nem csak részleges ellenértékét képezi, nem kérdőjelezhet meg ilyen értelmezést. Egyrészt az említett 65. cikk előírja, hogy az adófizetési kötelezettség keletkezik „az ellenérték összegének megfelelően”. E rendelkezés szövegével nem ellentétes tehát, hogy a fizetett összeg megfelel a szolgáltatásnyújtás – amely után a héa felszámítható – teljes ellenértékének. Másrészt, amint a Bíróság már megállapította, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1973. június 20-i COM(73) 950 végleges hatodik tanácsi irányelv javaslatához fűzött indokolásban (az *Európai Közösségek Hírlevele* 11/73. kiegészítés, 13. o.), amely irányelv helyébe már a héairányelv lépett, a Bizottság megállapította, hogy az „előlegfizetés […] teljesít[ésével] az adó felszámíthatóvá válik, mivel a szerződő felek ezáltal kifejezik arra irányuló szándékukat, hogy már előre figyelembe vegyék az adóköteles esemény megvalósulásához kapcsolódó valamennyi adójogi következményt” (a fent hivatkozott BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben hozott ítélet 49. pontja). Márpedig ez az eset áll fenn akkor is, ha az előlegfizetés a felek megállapodása szerinti teljes ellenértéket teszi ki.

38 Ennek keretében a kérdést előterjesztő bíróság a héairányelv 63. és 65. cikkének értelmezése érdekében vizsgálja azon tény jelentőségét, hogy az Ofrey javára alapított ráépítési jog megszűnhet. E tekintetben elegendő megállapítani, hogy az említett bíróság úgy ítéli meg, hogy a szóban forgó ráépítési jog csak akkor szűnik meg, ha a ZZS 67. cikkének (1) bekezdésében előírt, a jogok elvesztésével járó elévülésre kifejezetten hivatkoznak. Ennélfogva meg kell állapítani, hogy e lehetőség egyszerű elállási jog a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében. Így, amint arra a bolgár kormány és a Bizottság jogosan hivatkozik, az a tény, hogy ilyen feltétel esetlegesen alkalmazásra kerül a jövőben, nem kérdőjelezheti meg azt a tényt, hogy az ügyletet a ráépítési jog alapításakor teljesítik, mivel ebben a pillanatban, amint az a jelen ítélet 29. pontjában megállapításra került, jövőbeni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme ismert, és tehát különösen a szóban forgó szolgáltatásokat kifejezetten megjelölték. Következésképpen az ilyen lehetőség nem befolyásolja az említett értelmezést.

39 Végül, meg kell állapítani, hogy annak meghatározása érdekében, hogy teljesülnek-e az ilyen jövőbeni szolgáltatásnyújtás után esedékes héa felszámíthatóságának feltételei, nem sok jelentőséggel bír, hogy e jövőbeli szolgáltatásnyújtás ellenértéke maga is héaköteles ügylet. Ugyanis amint az a jelen ítélet 28. és 36. pontjában említett ítélkezési gyakorlatból következik, az ilyen jövőbeni szolgáltatásnyújtás után esedékes héa alapügyben szereplő körülmények közötti felszámíthatóságához elegendő, hogy e jövőbeni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme ismert legyen, és hogy ellenértékének értéke készpénzben kifejezhető legyen.

40 A fentiek összességéből következik, hogy azt kell válaszolni az első, a harmadik és a negyedik kérdésre, hogy a héairányelv 63. és 65. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplő körülmények között – amennyiben épület felépítése céljából ráépítési jogot alapítanak valamely társaság javára bizonyos ingatlanok ezen épületen belüli kialakítására irányuló építési szolgáltatás ellenértékeként, és az említett társaság kötelezettséget vállal az e ráépítési jogot alapító személyek javára történő kulcsrakész átadásra – azzal nem ellentétes, hogy az ezen építési szolgáltatásokra vonatkozó héa felszámítható a ráépítési jog alapításának időpontjától, azaz e szolgáltatásnyújtás teljesítését megelőzően, mivel e jog alapításának időpontjában e jövőbeni

szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme ismert, és különösen a szóban forgó szolgáltatásokat kifejezetten megjelölték, és az említett jog értéke kifejezhető készpénzben, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A második kérdésről

41 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 73. és 80. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely szerint amikor valamely ügylet ellenértéke teljes mértékben termékekből vagy szolgáltatásokból áll, az ügylet adóalapja az értékesített termékek vagy a nyújtott szolgáltatások szabadpiaci forgalmi értéke.

42 A bolgár kormány többek között úgy érvel, hogy az ellenértéket a piaci mechanizmusok figyelembevételével kell értékelni, és hogy csak a szabadpiaci forgalmi érték számításba vétele biztosíthatja a természetben és a készpénzben fizető gazdasági szereplők közötti egyenlő bánásmódot.

43 A Bizottság álláspontja szerint viszont, ha az adóköteles ügyletet előzetes termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenében teljesítik, az ügylet után felszámítható héát az említett ügylet ellenértékeként történő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás készpénzben kifejezett értéke alapján kell kiszámítani.

44 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapja azon ellenérték, amelyet az adóalany e tekintetben ténylegesen kap. Ez az ellenérték szubjektív – azaz ténylegesen megkapott – érték, és nem pedig objektív feltételek alapján becsült érték. Ezenkívül ennek az ellenértéknek pénzösszegben kifejezhetőnek kell lennie (lásd ebben az értelemben a C-40/09. sz. Astra Zeneca UK ügyben 2010. július 29-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-7505. o.] 28. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

45 Ha nem a felek megállapodása szerinti pénzösszegről van szó, szubjektív értékként azon érték kell, hogy legyen, amelyet a termékértékesítés ellenértékeként nyújtott szolgáltatásnyújtás kedvezményezettje az igénybe veendő szolgáltatásnak tulajdonít, és meg kell felelnie azon összegnek, amelyet e célra fordítani hajlandó (a C-33/93. sz. Empire Stores ügyben 1994. június 2-án hozott ítélet [EBHT 1994., I-2329. o.] 19. pontja).

46 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 80. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállamok rendelkezhetnek arról, hogy az olyan kedvezményezettek részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások esetében, akikhez (amelyekhez) az értékesítőt (szolgáltatót) – a tagállam meghatározása szerinti – családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezetői beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat fűzi, az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen az általa felsorolt esetekben.

47 Márpedig az említett rendelkezésben megállapított alkalmazási feltételek kimerítő jellegűek, és így valamely nemzeti szabályozás nem írhatja elő ugyanezen rendelkezés alapján, hogy az adóalap az ott felsorolt esetektől eltérő esetekben az ügylet szabadpiaci

forgalmi értéke (a C-621/10. sz. és C-129/11. sz., Balkan and Sea Properties egyesített ügyekben 2012. április 26-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 51. pontja).

48 A jelen esetben nem tűnik ki az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy az alapügyben szereplő ügylet olyan személyek között jött létre, akik között a héairányelv 80. cikkének (1) bekezdésében említett kapcsolat áll fenn, aminek vizsgálata mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság feladata. Ilyen körülmények között az említett cikk nem értelmezhető úgy, mint amely engedélyezi, hogy az említett ügylet szabadpiaci forgalmi értéke képezze az adóalapot.

49 A fentiekből következik, hogy a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az alapügyben szereplő körülmények között, amelyek szerint az ügylet nem olyan személyek között jött létre, akik között a héairányelv 80. cikke szerinti kapcsolat áll fenn, aminek vizsgálata mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság feladata, az említett irányelv 73. és 80. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely szerint amikor valamely ügylet ellenértéke teljes mértékben termékekből vagy szolgáltatásokból áll, az ügylet adóalapja a termékek vagy nyújtott szolgáltatások szabadpiaci forgalmi értéke.

Az ötödik kérdésről

50 Ötödik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a héairányelv 63., 65. és 73. cikke közvetlen hatállyal rendelkezik-e.

51 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamennyi olyan esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései a tartalmuk alapján feltétlennek és kellően pontosnak tűnnek, azokra a magánszemélyek a tagállammal szemben hivatkozhatnak, nevezetesen amennyiben az nem ültette át időben ezen irányelvet a nemzeti jogba, vagy amennyiben nem megfelelően ültette azt át (a C-397/01–C-403/01. sz., Pfeiffer és társai egyesített ügyekben 2004. október 5-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-8835. o.] 103. pontja, valamint a C-55/11., C-57/11. és C-58/11. sz. Vodafone España egyesített ügyekben 2012. július 12-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 37. pontja).

52 A Bíróság korábban már úgy ítélte meg, hogy, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 10. cikkének (2) bekezdése; jelenleg a héairányelv 63. cikke megfelel ezen kritériumoknak (lásd ebben az értelemben a C-10/92. sz. Balocchi-ügyben 1993. október 20-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-5105. o.] 34 és 35. pontját). Így határozott héairányelv 73. cikke vonatkozásában is (a fent hivatkozott Balkan and Sea Properties egyesített ügyekben hozott ítélet 61. pontja).

53 Emellett meg kell állapítani, hogy a héairányelv 65. cikke világosan és feltétlenül meghatározza azon körülményeket, amelyek között a héa a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítését megelőzően felszámíthatóvá válik, és azon összeg nagyságát, amely után a héa felszámítható. E rendelkezés megfelel tehát az említett kritériumoknak.

54 Ebből következik, hogy azt kell válaszolni az ötödik kérdésre, hogy a héairányelv 63., 65. és 73. cikke közvetlen hatállyal rendelkezik.

A költségekről

55 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján, a Bíróság (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 63 és 65. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplő körülmények között – amennyiben épület felépítése céljából ráépítési jogot alapítanak valamely társaság javára bizonyos ingatlanok ezen épületen belüli kialakítására irányuló építési szolgáltatás ellenértékeként, és az említett társaság kötelezettséget vállal az e ráépítési jogot alapító személyek javára történő kulcsrakész átadásra – azzal nem ellentétes, hogy az ezen építési szolgáltatásokra vonatkozó hozzáadottérték-adó felszámítható a ráépítési jog alapításának időpontjától, azaz e szolgáltatásnyújtás teljesítését megelőzően, mivel e jog alapításának időpontjában e jövőbeni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme ismert, és különösen a szóban forgó szolgáltatásokat kifejezetten megjelölték, és az említett jog értéke kifejezhető készpénzben, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

2) Az alapügyben szereplő körülmények között, amelyek szerint az ügylet nem olyan személyek között jött létre, akik között a 2006/112 irányelv 80. cikk szerinti kapcsolat áll fenn, aminek vizsgálata mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság feladata, az említett irányelv 73. és 80. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely szerint amikor valamely ügylet ellenértéke teljes mértékben termékekből vagy szolgáltatásokból áll, az ügylet adóalapja az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások szabadpiaci forgalmi értéke.

3) A 2006/112 irányelv 63., 65. és 73. cikke közvetlen hatállyal rendelkezik.

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: bolgár.