

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2023. február 16.(*)

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Épületegyüttes jogi személyiséggel nem rendelkező társulás általi építése – Társulás létrehozására irányuló szerződés – Az említett épületegyüttes lakásainak bizonyos tagok általi értékesítése – Az adó megfizetésére kötelezett adóalany meghatározása – Az adósemlegesség elve – Héalevonási jog”

A C-519/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítéltábla, Románia) a Bírósághoz 2021. augusztus 24-én érkezett, 2021. június 28-i határozatával terjesztett elő az

ASA

és

a **DGRFP Cluj**

között,

BP,

MB

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: M. L. Arastey Sahún tanácselnök (előadó), F. Biltgen és J. Passer bírák,

előtanácsnok: N. Emiliou,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- ASA képviseletében S. I. Puş avocat,
- a román kormány képviseletében E. Gane, A. Rotăreanu és A. Wellman, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és J. Jokubauskaitis, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 41. cikkének, valamint az arányosság, az adósemlegesség és a jogbiztonság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet ASA természetes személy és a Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj?Napoca (kolozsvári regionális költségvetési f?igazgatóság, Románia; a továbbiakban: adóhatóság) között lakásértékesítési ügyletek után hozzáadottérték?adó (h?a) megfizetésének kötelezettsége tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése értelmében:

„A HÉA?t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböz? költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követ?en kell felszámítani.”

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel??ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték? tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.”

5 Az említett irányelv 11. cikke a következ?ket mondja ki:

„A hozzáadottérték?adóval foglalkozó bizottsággal (a továbbiakban: HÉA?bizottság) folytatott konzultáció után minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összef?znek.

Az els? albekezdésben meghatározott lehet?séggel él? tagállam bármely olyan intézkedést elfogadhat, amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy e rendelkezés alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést.”

6 Ugyanezen irányelv 12. cikke a következ?ket írja el?:

„(1) A tagállamok adóalanynak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott ügyletek valamelyikét eseti jelleggel folytatja és különösen a következő ügyletek valamelyikét végzi:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzá tartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítése;

b) építési telkek értékesítése.

(2) Az (1) bekezdés a) pontjának alkalmazásában »épület« minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény.

A tagállamok megállapíthatják az (1) bekezdés a) pontjában említett kritérium alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre és a hozzá tartozó telekre vonatkozóan.

A tagállamok alkalmazhatnak az első használatbavételtől eltérő követelményt is, mint pl.: az épület befejezése és az első értékesítés időpontja közötti időtartamot, illetve az első használatbavétel és a rákövetkező értékesítés közötti időpont közötti időtartamot, feltéve, hogy ezen időtartamok az öt, illetve két évet nem haladják meg.

(3) Az (1) bekezdés b) pontjának alkalmazásában »építési teleknek« kell tekinteni minden közmunkavesítetlen vagy közmunkavesített földterületet, amelyet a tagállamok ennek minősítenek.”

7 A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése alapján:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

8 Ezen irányelv 62. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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.”

9 Az említett irányelv 63. cikke értelmében:

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

10 Ugyanezen irányelv 65. cikke a következőket írja elő:

„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.”

11 A héairányelv 73. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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 megrendel?jét?l vagy harmadik személyt?l az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

12 Ezen irányelv 78. cikke így szól:

„Az adóalap részét képezik a következ? tényez?k:

- a) adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelez? jelleg? befizetések, kivéve magát a HÉA?t;
- b) azon járulékos költségek – így különösen a jutalék, a csomagolási, fuvarozási és biztosítási költségek –, amelyeket az értékesítést teljesít? a megrendel?re terhel.

Az els? albekezdés b) pontjának alkalmazásában a tagállamok járulékos költségeknek tekinthetnek olyan költségeket, amelyek külön megállapodás tárgyát képezik.”

13 Az említett irányelv 167. cikke értelmében:

„Az adólevonás joga abban az id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

14 Ugyanezen irányelv 168. cikke a következ?ket mondja ki:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend? adó összegéb?l levonni a következ? összegeket:

- a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett HÉA?t;

[...]

15 A héairányelv 178. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

- a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelel?en kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]

16 Ezen irányelv 179. cikke a következ?ket írja el?:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási id?szakban fizetend? összes adó összegéb?l levonja azt a HÉA?összeget, amelyre nézve ugyanazon id?szak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

A tagállamok azonban megkövetelhetik, hogy a 12. cikkben említett eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyok adólevonási jogukat csak az értékesítés id?pontjában gyakorolják.”

17 Az említett irányelv 226. cikke értelmében:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kizárólag a következ? adatokat

kell kötelezően feltüntetni:

1. a számla kibocsátásának dátuma;
2. a számlát egyedileg azonosító, egy vagy több számsorból álló sorszám;
3. a 214. cikkben említett HÉA-azonosítószám, amelynek felhasználásával az adóalany a termékértékesítéseket vagy a szolgáltatásnyújtásokat végezte;
4. a megrendelőnek a 214. cikkben említett HÉA-azonosítószáma, amelynek felhasználásával számára azon termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végeztek, amely esetében az adófizetésre kötelezett, vagy amelynek felhasználásával a 138. cikk értelmében értékesítettek számára termékeket;
5. az adóalany és a vevő (megrendelő) teljes neve és címe;
6. az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege;
7. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének dátuma, vagy a 220. cikk 4. és 5. pontjában említett előleg átadásának (átutalásának) dátuma, amennyiben ezt a dátumot meghatározták, és az eltér a számla kiállításának dátumától;
8. az adó alapja adómértékenként vagy adómentességenként, a HÉA nélküli egységár, valamint az esetleges levonások, árengedmények vagy visszatérítések, ha az egységár ezeket nem tartalmazza;
9. az alkalmazott HÉA-adómérték;
10. a fizetendő HÉA összege, kivéve ha olyan különös szabályozást alkalmaznak, amely esetében ez az irányelv kizárja az adat feltüntetését;

[...]

A román jog

18 A Legea nr. 571/273 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2003. december 23–i 927. sz.) alapügy tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: adótörvénykönyv) 86. cikkének (2)–(5) bekezdése a következőképpen rendelkezett:

„(2) Minden egyes jogi személyiséggel nem rendelkező, törvény alapján létrehozott társuláznál a társult tagok kötelesek írásban társulás létrehozására irányuló szerződést kötni a tevékenység megkezdésekor, amely többek között a következőkre vonatkozó adatokat tartalmazza:

- a) a szerződő felek;
- b) a tevékenységi kör és a társulás székhelye;
- c) a társult tagi hozzájárulás javak és jogok formájában;
- d) az egyes társult tagoknak a társulás nyereségében vagy veszteségében való részesedésének százalékos aránya az egyes társult tagok hozzájárulásával arányosan;
- e) a társulásnak a hatóságokkal szemben fennálló kötelezettségei teljesítéséért felelős társult

tag kinevezése;

f) a társulás megszűnésének feltételei. A társult tagoknak a társulás létrehozására irányuló szerződésben elírt hozzájárulása nem tekinthető a társulás bevételeinek. A társulás létrehozására irányuló szerződést a megkötésének időpontjától számított 15 napon belül nyilvántartásba kell venni az illetékes adóhatóságnál. Az adóhatóság megtagadhatja a szerződések nyilvántartásba vételét, ha azok nem tartalmazzák az e bekezdésben elírt adatokat.

(3) Amennyiben a társult tagok között a negyedik fokig bezárólag rokoni kapcsolat áll fenn, a felek kötelesek bizonyítani, hogy a tulajdonukat képező javakkal vagy jogokkal vesznek részt a nyereségszerzésben. Társult tagok lehetnek korlátozott képességgel rendelkező természetes személyek is.

(4) A társulásoknak legkésőbb a következő év március 15-ig éves jövedelembevallást kell benyújtaniuk az illetékes adóhatósághoz a Pénzügyminisztérium által meghatározott mintának megfelelően, amely bevallás magában foglalja a nettó nyereség/veszteség tagok közötti felosztását is.

(5) A társulás keretein belül elért éves nyereség/veszteség a társulás létrehozására irányuló szerződésnek megfelelően a társult tagok között a hozzájárulásuknak megfelelő százalékos arányban oszlik meg.”

19 Az adótörvénykönyv 1251. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„E fejezet alkalmazásában az alábbi szavak és kifejezések jelentése a következő:

[...]

18. »adóalany«: a 127. cikk (1) bekezdése szerinti adóalany; természetes személy, személyekből álló csoport, közintézmény, jogi személy, valamint bármely más olyan jogalany, amely alkalmas gazdasági tevékenység folytatására;

[...]”

20 E törvénykönyv 127. cikkének (8) és (9) bekezdése a következőket mondja ki:

„(8) A végrehajtási szabályokban elírt feltételekre és korlátozásokra is figyelemmel egyetlen adóalanynak kell tekinteni a Romániában letelepedett azon adóalanyok csoportját, amelyek jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös szervezeti, pénzügyi és gazdasági kapcsolatok szorosan összefűznek.

(9) A jogi személyiséggel nem rendelkező társulás vagy szervezet bármely tagja vagy partnere külön adóalanynak minősül azon gazdasági tevékenységek tekintetében, amelyeket nem az említett társulás vagy szervezet nevében folytat.”

21 Az említett törvénykönyv 152. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A Romániában letelepedett adóalany, akinek a Banca Națională a României [(román nemzeti bank)] által a csatlakozás időpontjában közölt és a következő ezredre kerekített árfolyamon a bevallott vagy elért éves árbevétele nem éri el RON-ban a 35 000 eurós felső határt, a 126. cikk (1) bekezdésében említett ügyletekre vonatkozóan kérheti az adómentességet, a továbbiakban a »különös mentességi szabályozást«, az új közlekedési eszközök Közösségen belüli értékesítésének kivételével, amely a 143. cikk (2) bekezdésének b) pontja alapján adómentes.”

22 A Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adójogi törvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény végrehajtási szabályainak jóváhagyásáról szóló 44/2004. sz. kormányhatározat, *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2004. február 6-ii 112. sz.) alapűgy tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: 44/2004. sz. kormányhatározat) az adótörvénykönyv 127. cikkének rendelkezései alapján elfogadott 4. pontjában a következékképpen rendelkezett:

„(1) Az adótörvénykönyv 127. cikkének (8) bekezdése alkalmazásában a Romániában letelepedett azon adóalanyok csoportja, amelyek jogilag függetlenek, de amelyeket pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok szorosan összefűznek, választhatja, hogy egyetlen adóalanyként, úgynevezett adózási csoportként kezeljék az alábbi feltételek mellett:

- a) egy adóalany csak egyetlen adózási csoport tagja lehet; és
- b) a választásnak legalább két éves időtartamra kell vonatkoznia; és
- c) a csoporthoz tartozó valamennyi adóalanynak ugyanazt az adómegállapítási időszakot kell alkalmaznia;

(2) Az adózási csoport kettőtől öt adóalanyból állhat.

(3) 2009. január 1-jeig az adózási csoport csak olyan adóalanyokból állhat, amelyek kiemelt adózóknak minősülnek.

(4) Az (1) bekezdés értelmében pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból egymáshoz szorosan kapcsolódónak kell tekinteni azokat az adóalanyokat, amelyeknek a tűkéje több mint 50%-ban közvetlenül vagy közvetve ugyanazon részvényesek tulajdonában van.

(5) Az adózási csoport létrehozása céljából a csoport valamennyi tagja által aláírt, a következű információkat tartalmazó kérelmet nyűjtanak be az illetékes adóhatósághoz:

- a) az egyes tagok neve, címe, tevékenységi köre és héaszáma;
- b) annak bizonyítéka, hogy a tagok a (2) bekezdés értelmében szorosan kapcsolódnak egymáshoz;
- c) a képviselűként kijelölt tag nevét.

(6) Az illetékes adóhatóság az (5) bekezdésben említett kérelem kézhezvételét követű 60 napon belül hivatalos határozatot hoz az adózási csoport létrehozásának jóváhagyásáról vagy elutasításáról, és erről a határozatról értesíti a csoport képviselűjét, valamint minden olyan adóhatóságot, amelynek a joghatósága alá az adócsoport tagjai tartoznak.

(7) Az adózási csoport létrehozása a (6) bekezdésben említett határozat időpontját követű második hónap első napján lép hatályba.

[...]

Az alapeljűrás és az elűzetes döntéshozatalra elűterjesztett kérdések

23 ASA és PP lánytestvérek egy telek társtulajdonosai voltak Romániában.

24 2006 végén BP-vel és MB-vel, két másik természetes személlyel jogi személyiséggel nem rendelkeű társulás létrehozásáról szóló szerzűdést kötöttek olyan épületegyűttes megépítése

céljából, amelyet harmadik személyek részére történő értékesítésre szánt 56 lakásból álló nyolc lakóépület alkotott.

25 A társulás létrehozására irányuló szerződés különösen elírta, hogy BP és MB együttesen viselik az épületegyüttes építésével kapcsolatos kiadásokat, és hogy a nyereségből ASA és PP külön-külön 16,67%-os arányban, BP és MB pedig külön-külön 33%-os arányban részesülnek.

26 Ezenkívül a társulás létrehozására irányuló említett szerződés értelmében a tervezés, az építési engedélyek és valamennyi szükséges adminisztratív okmány megszerzése, az ingatlanok és lakások ingatlannyilvántartásba történő bejegyzéséhez szükséges valamennyi alakiság és eljárás teljesítése, valamint az építendő lakások értékesítése közös kötelezettségek tárgyát képezte.

27 Végül mind MB, mind pedig BP megbízást kapott arra, hogy ASA és PP nevében és javára átruházzák a valamennyi építendő lakás tekintetében fennálló tulajdonjogukat.

28 A megépítést követően az 56 lakást bejegyezték a földhivatali nyilvántartásba, amelyben az említett lakások tulajdonosaiként vagy társtulajdonosaiként vagy ASA, vagy PP, illetve ASA és PP fele-fele arányban szerepelt.

29 A 2008. május 13. és 2008. november 28. közötti időszakban e lakásokból 53-at értékesítettek, amelyekből 13 lakást egyedül ASA, 14 lakást egyedül PP, 26 társtulajdonban lévő lakást pedig ASA és PP értékesített (amelyekből 3-at BP és MB részére értékesítettek).

30 Az egyes megkötött adásvételi szerződésekben kizárólag ASA és PP szerepeltek az ingatlanok tulajdonosaiként, és azokban BP-ről és MB-ről egyáltalán nem tettek említést. Ezenkívül az említett szerződések nem tartalmaztak semmiféle utalást sem a héára, sem a társulás létrehozásáról szóló megkötött szerződésre.

31 Egy adóellenőrzést követően az adóhatóság 2011. október 26-án adómegállapító határozatot hozott ASA-val szemben, amelyben ez utóbbit héa címén 537 287 román lej (RON) (hozzávetőleg 109 000 euró), valamint kamatok és késedelmi pótlék címén 482 269 román lej (RON) (hozzávetőleg 98 000 euró) megfizetésére kötelezte.

32 Az adóhatóság megállapította, hogy ASA 2008-ban önmagában vagy PP-vel együttesen gazdasági tevékenységet folytatott bevétel elérése érdekében, hogy különösen az e tevékenység keretében végzett értékesítések héaköteles ügyleteknek minősülnek, és következésképpen a nemzeti jognak megfelelően az adóalanyok kategóriájába tartoznak. Ezenkívül, mivel az ASA és PP által a szóban forgó értékesítések során kapott összeg meghaladta az adótörvénykönyv 152. cikkének (1) bekezdésében elírt héamentességi felső határt, ASA-nak és PP-nek 2008. július 1-jén héaazonosítószámmal kellett volna rendelkeznie. Az adóhatóság így megállapította, hogy ASA ezen időpontot követően köteles volt megfizetni az említett értékesítések utáni héát.

33 E következtetések levonása érdekében az adóhatóság a társulás létrehozására irányuló szerződésre támaszkodott, mivel azt hivatalosan nem vették nyilvántartásba, és azt csak az adóellenőrzés kezdetén nyújtották be hozzá.

34 Az ASA által az ezen adómegállapító határozattal szemben benyújtott panaszt az adóhatóság 2012-ben elutasította.

35 ASA első fokon a Curtea de Apel Clujnál (kolozsvári ítéltábla, Románia) elírt keresetet indított a kérdést előterjesztő bíróságnál, amely kereset első flegesen a panaszt elutasító határozat és az adómegállapító határozat megsemmisítésére irányult. 2014-ben e jogvita

keretében ASA perbe vonta BP-t és MB-t annak érdekében, hogy pervesztessége esetén ez utóbbiaknak olyan összeget kelljen viselniük, amely azon adótartozás kétharmadának felel meg, amelyet az adómegállapító határozatban a terhére írtak.

36 2016. január 28-i ítéletében az említett bíróság részben helyt adott ASA keresetének a hía számítási módja és a járulékos költségek miatt részben megsemmisítve a panaszt elutasító határozatot, az adómegállapításról szóló határozatot, valamint az ahhoz kapcsolódó adóellenőrzési jelentést.

37 Az Înalta Curte de Casa-ie Liquidei Justi-ie (legfelsőbb semmítő és ítélőszék, Románia) 2016-ban hozott ítéletében helyt adott az ASA és az adóhatóság által e 2016. január 28-i ítélettel szemben benyújtott fellebbezéseknek, és az ügyet újbóli elbírálás céljából visszautalta a kérdést elterjesztő bírósághoz.

38 2019. március 14-i ítéletében a kérdést elterjesztő bíróság részben helyt adott az ASA által az adóhatósággal szemben indított keresetnek részben megsemmisítve a panaszt elutasító határozatot, az adómegállapításról szóló határozatot, valamint az ahhoz kapcsolódó adóellenőrzési jelentést, megállapítva, hogy az ASA-val kötött ügyletek keretében megállapított ár már magában foglalta a héát.

39 ASA és az adóhatóság fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben.

40 2020. július 23-i ítéletével az Înalta Curte de Casa-ie -i Justi-ie (legfelsőbb semmítő és ítélőszék) hatályon kívül helyezte az említett ítéletet, és az ügyet újbóli elbírálás céljából ismét visszautalta a kérdést elterjesztő bírósághoz.

41 E tekintetben ez utóbbi bíróság mindenképp megállapítja, hogy az alapügyben jogerőre emelkedett azon megállapítás, miszerint egyrészt ASA az adóalanyok kategóriájába tartozik, másrészt pedig az általa önállóan vagy a PP-vel közösen végzett gazdasági tevékenység héaköteles ügyletnek minősül.

42 Ebben az összefüggésben a kérdést elterjesztő bíróság elször is azt kívánja megtudni, hogy BP és MB szintén adóalanyok minősülnek-e az alapügyben szóban forgó lakások értékesítésére irányuló ügyletek tekintetében.

43 E bíróság rámutat arra, hogy kizárólag ASA és PP vett részt a hía adóztatandó tényállásában azáltal, hogy értékesítések útján a termékértékesítést végezték és beszédtek az árat. Ezenkívül megállapítja, hogy BP és MB részvétele alapvető fontosságú volt a nyolc ingatlan megvalósításához, és így magához a gazdasági tevékenységhez.

44 E tekintetben az említett bíróság megállapítja, hogy mivel az adóhatóság ASA megadóztatásának igazolása érdekében figyelembe vette a társulás létrehozására irányuló szerződést, nem állíthatja azt, hogy nem ismerte e szerződés rendelkezéseit, azzal az indokkal, hogy azt nem vették adózási célból nyilvántartásba a gazdasági tevékenység megkezdése előtt, és hogy e szerződés nem tartja tiszteletben az adótörvénykönyv 86. cikkének (2) bekezdésében elírt formai követelményeket. Ezenkívül a 2013. április 9-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-85/11, EU:C:2013:217) fényében úgy lehetne tekinteni, hogy a héairányelv 11. cikkében említett személyeknek nem kell egyénileg megfelelniük az adóalany említett irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében szereplő fogalom meghatározásának, mivel úgy tűnik, hogy az e két rendelkezés közötti kapcsolat lehetővé teszi, hogy az összességükben vett és pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból egymáshoz szorosan kapcsolódó személyek együttesen megfeleljenek e fogalom meghatározásnak. Másként fogalmazva, a társulás létrehozására irányuló szerződés figyelmen kívül hagyása egy nem valós adózási helyzet megállapításához vezethet.

Következésképpen a 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítéletre (C-368/09, EU:C:2010:441, 43. pont) és a 2013. május 8-i Petroma Transports és társai ítéletre (C-271/12, EU:C:2013:297, 34. pont) figyelemmel annak meghatározása a döntés kérdés, hogy az adóhatóságnak az adómegállapító határozat kibocsátását megelőzően volt-e tudomása a társulás létrehozásáról szóló szerződésről.

45 Másodszor, a kérdést előterjesztő bíróság az ASA-val azonos helyzetben lévő személyeket megillető levonási jog terjedelmére kérdez rá. Első esetben a bíróság a Bíróság ítélkezési gyakorlatára támaszkodva azon a véleményen van, hogy ASA-tól nem tagadható meg a héalevonáshoz való jog a társulás tevékenysége céljából végrehajtott befektetési ügyletek utáni héateher tekintetében, beleértve a BP, az MB és a PP nevében kiállított számláknak megfelelő héát is, kizárólag azzal az indokkal, hogy ASA nem volt fizetésre kötelezett, és nem személyesen fizette meg az előzetesen felszámított héát az alapügyben szóban forgó ügyletek keretében felhasznált termékek és szolgáltatások tekintetében. Ugyanakkor az említett bíróság a PP által előzetesen megfizetett héát illetően úgy véli, hogy ASA-tól megtagadható a héalevonási jog azzal az indokkal, hogy maga PP is fizetett adót, ezért el kell ismerni számára az általa előzetesen megfizetett héalevonásához való jogot.

46 Második esetben a kérdést előterjesztő bíróság a 2018. november 21-i V-dan ítéletre (C-664/16, EU:C:2018:933, 44. pont) hivatkozik, amelyben a Bíróság kimondta, hogy az adóalany köteles objektív bizonyítékokkal szolgálni arra vonatkozóan, hogy adóalanyok a saját héaköteles ügyletei céljából ténylegesen nyújtottak számára termékeket és szolgáltatásokat, amelyek tekintetében ténylegesen megfizette a héát. Ebből következik, hogy ASA nincs olyan helyzetben, hogy a PP nevére előzetesen kiállított számlák tekintetében levonja a héát, mivel ez utóbbi a bíróság előtt maga is hivatkozott a levonási jogra, és az említett jog nem gyakorolható kétszer. Ami a BP és MB nevében kiállított számláknak megfelelő héát illeti, ugyanezen bíróság abból az elvből indul ki, hogy ASA e tekintetben sem vonhatja le a héát, mivel nem fizette meg az előzetesen felszámított héát, és BP és MB nem minősül adóalanyoknak.

47 Harmadszor, a kérdést előterjesztő bíróság kétségeit fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy ASA-nak van-e lehetősége BP-t és MB-t perbe vonni annak érdekében, hogy azok kötelesek legyenek átvállalni a társulás létrehozására irányuló szerződésben előírt nyereséghez való jogaik arányában megfizetett héalevontást. Megjegyzi, hogy az ilyen perbevonás, amint annak megalapozottságát kimondják, az adómegállapító határozat módosításával járhatna, és így megfosztaná BP-t és MB-t a Codul de procedură fiscală (adóeljárásról szóló törvénykönyv) által számukra elismert jogoktól abban az esetben, ha az adóhatóság velük szemben közvetlenül járna el.

48 E körülmények között a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítéletábra) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Értelmezhető-e úgy általánosan a [híairányelv], valamint különösen a 9., 12., 14., 62., 63., 65., 73. és 78. cikk az alapügyben szereplőhöz hasonló sajátos helyzetben, hogy ami az adóztatandó tényállásnak az ingatlanok értékesítésével kapcsolatos adóköteles ügyletek esetén való bekövetkeztét és a vonatkozó adóalap kialakításának módszerét illeti, adóalanyok minősülnek azok a természetes személyek is, akik jogi személyiséggel nem rendelkező társulás létrehozására irányuló, az értékesítési ügyleteket terhelő adó megfizetésére és beszedésére kötelees adóalannyal kötött szerződés szerződés felei, figyelemmel arra, hogy a társulás létrehozására irányuló szerződést a tevékenység megkezdése előtt nem vették az adóhatóságnál nyilvántartásba, hanem azt a közigazgatási adójogi aktusok meghozatalát megelőzően mutatták be az adóhatóság részére?

2) Értelmezhető-e úgy általánosan a [híairányelv], valamint különösen a 167. cikk, a 168. cikk a) pontja, a 178. cikk a) pontja és a 179. cikk, valamint az arányosság és a semlegesség elve az alapügyben szereplőhöz hasonló sajátos helyzetben, hogy:

a) az adóalany részére abban az esetben ismerhető-e el az adólevonási jog, ha nem minősül adófizetésre kötelezett személynek, és nem is fizette meg személyesen az előzetesen felszámított héát az adóköteles ügyletek keretében felhasznált termékek és szolgáltatások után, és olyan természetes személyek kötelesek a héra megfizetésére, vagy már fizették meg az előzetesen felszámított héát, akiknek tekintetében nem állapították meg az adóalanyiságot, de akik jogi személyiséggel nem rendelkező társulás létrehozására irányuló, az értékesítési ügyleteket terhelő adó megfizetésére és beszedésére kötelees adóalannyal kötött szerződés szerződés felei, figyelemmel arra, hogy a társulás létrehozására irányuló szerződést a tevékenység megkezdése előtt nem vették az adóhatóságnál nyilvántartásba[;]

b) az alapügyben szóban forgóhoz hasonló sajátos helyzetben az adóalany részére abban az esetben ismerhető-e el az adólevonási jog, ha az adóalany nem minősül adófizetésre kötelezett személynek, és nem is fizeti meg személyesen az előzetesen felszámított héát az adóköteles ügyletek keretében felhasznált termékek és szolgáltatások után, és olyan természetes személy kötelees a héra megfizetésére, vagy fizette meg az előzetesen felszámított héát, akinek tekintetében megállapították az adóalanyiságot, aki jogi személyiséggel nem rendelkező társulás létrehozására irányuló szerződés szerződés fele, és aki az adóalannyal együtt kívánja adólevonási jogát gyakorolni vagy tudta volna azt gyakorolni, és az utóbbi kötelees megfizetni és beszedni az adót az ügyletek után, figyelemmel arra, hogy a társulás létrehozására irányuló szerződést a tevékenység megkezdése előtt nem vették az adóhatóságnál nyilvántartásba[?]

3) Nemleges válasz esetén és/vagy egyúttal a jogbiztonság elvének fényében: elfogadható-e a héra és a kapcsolódó költségek megfizetésére kötelees adóalany arra irányuló kérelme, hogy olyan természetes személyekkel szemben érvényesítse igényét, akiknek tekintetében nem állapították meg az adóalanyiságot, és akik jogi személyiséggel nem rendelkező társulás létrehozására irányuló, az értékesítési ügyleteket terhelő adó megfizetésére és beszedésére kötelees adóalannyal [kötött] szerződés szerződés felei, figyelemmel arra, hogy a társulás létrehozására irányuló szerződést a tevékenység megkezdése előtt nem vették az adóhatóságnál nyilvántartásba, a nyereség felosztásának arányában előírt [adó]rész megfizetése tekintetében, amely nyereség a társulás létrehozására irányuló szerződés alapján illeti meg a fent említett személyeket a héra és a kapcsolódó költségek megfizetésének kötelezettségével kapcsolatban?”

A gyorsított eljárás iránti kérelemről

49 A kérdést előterjesztő bíróság azt kérte a Bíróságtól, hogy a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság eljárási szabályzata 105. cikkének (1) bekezdése alapján gyorsított eljárásban bírálja el. Kérelmének alátámasztása érdekében e bíróság arra hivatkozott, hogy az

alapeljárás 2012. július 2. óta van folyamatban a nemzeti bíróságok előtt.

50 Az eljárási szabályzat 105. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérelmére vagy kivételesen hivatalból a Bíróság elnöke az előadó bíró és a főtanácsnok meghallgatását követően dönthet úgy, hogy az előzetes döntéshozatal tekintetében gyorsított eljárást alkalmaz, ha az ügy jellege megköveteli, hogy elbírálására a lehető legrövidebb időn belül kerüljön sor.

51 Emlékeztetni kell arra, hogy az ilyen gyorsított eljárás olyan eljárási eszköz, amelynek célja a rendkívüli szükséghelyzetre való reagálás (2022. június 16-ai Port de Bruxelles és Région de Bruxelles-Capitale ítélet, C-229/21, EU:C:2022:471, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 Így egyrészt az a körülmény, miszerint a kérdést előterjesztő bíróság köteles mindent megtenni az alapügy gyors rendezésének biztosítása érdekében, önmagában nem elegendő az eljárási szabályzat 105. cikkének (1) bekezdése szerinti gyorsított eljárás alkalmazásának igazolásához (2022. július 14-ai CC [A gyermek szokásos tartózkodási helyének harmadik államba történő áthelyezése] ítélet, C-572/21, EU:C:2022:562, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 Másrészt a több éve folyamatban lévő jogvita feleit érintő bizonytalanság, valamint az uniós jogból eredő jogaik terjedelmének lehető leghamarabb történő megismeréséhez fűződő – kétségkívül jogos – érdekük a gyorsított eljárás eltérést engedő jellegére tekintettel nem képezhet olyan kivételes körülményt, amely igazolhatná az ilyen eljárás alkalmazását (lásd ebben az értelemben: a Bíróság elnökének 2017. szeptember 19-ai Magamadov végzése, C-438/17, nem tették közzé, EU:C:2017:723, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

54 A jelen ügyben a Bíróság elnöke az előadó bíró és a főtanácsnok meghallgatását követően 2021. november 4-ai határozatával elutasította a jelen ügy gyorsított eljárásban történő elbírálására irányuló kérelmet.

55 A jogalanyok ahhoz fűződő – bármennyire is jelentős és jogos – érdeke, hogy az uniós jogból eredő jogaik terjedelmét a lehető legrövidebb időn belül meghatározzák, ugyanis nem vonja maga után annak szükségességét, hogy az alapügy elbírálására az eljárási szabályzat 105. cikkének (1) bekezdése értelmében a lehető legrövidebb időn belül kerüljön sor.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

56 Előzetesen meg kell határozni, hogy a héa szempontjából az épületegyüttes építéséhez és a megépített lakások értékesítéséhez kapcsolódó, társulás létrehozására irányuló szerződés alapján teljesített különböző ügyleteket külön adóztatandó elkülönülő ügyletekként, vagy pedig több elembe álló egyetlen ügyletként kell-e kezelni.

57 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy ha egy ügylet több műveletből, illetve cselekményből áll, az adott ügyletre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy a héa szempontjából két, illetve több vagy egy egységet képező szolgáltatásról van-e szó (2019. szeptember 4-ai KPC Hering ítélet, C-71/18, EU:C:2019:660, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 A Bíróság azt is kimondta, hogy egyrészt a 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből az következik, hogy általában valamennyi ügyletet különállónak és

önállóan kell tekinteni, másrészt pedig a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletet nem szabad mesterségesen elemekre bontani azért, hogy ne sérüljön a héarendszer működőképessége (2019. szeptember 4-i KPC Hering ítélet, C-771/18, EU:C:2019:660, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 Következésképpen, bizonyos körülmények között több alakilag különálló szolgáltatást, amelyeket külön-külön is nyújthatnak, és amelyek ennek megfelelően önmagukban adókötelesnek vagy adómentesnek minősülhetnek, egyetlen ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek (2019. szeptember 4-i KPC Hering ítélet, C-771/18, EU:C:2018:660, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 Valamely szolgáltatást egységesnek kell minősíteni, amennyiben az adóalany által nyújtott két vagy több szolgáltatási elem, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges lenne. Ugyanez a helyzet akkor is, ha egy vagy több szolgáltatás alkotja a főszolgáltatást, míg a többi szolgáltatás egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képez. Valamely szolgáltatást különösen akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (2019. szeptember 4-i KPC Hering ítélet, C-771/18, EU:C:2019:660, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

61 Mindazonáltal nincs abszolút szabály a szolgáltatásnyújtás terjedelmének a héra szempontjából történő meghatározására, és így a szolgáltatásnyújtás terjedelmét a szóban forgó ügylet megvalósulása összes körülményének figyelembevételével kell meghatározni (2019. szeptember 4-i KPC Hering ítélet, C-771/18, EU:C:2019:660, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

62 Az EUMSZ 267. cikk alapján létrehozott együttműködés keretében annak meghatározása céljából, hogy valamely kereskedelmi ügylet a héra szempontjából több önálló szolgáltatásnak vagy egyetlen szolgáltatásnak minősül-e, a nemzeti bíróság feladata, hogy az érintett ügylet egyedi jellemzőit – ezen ügylet gazdasági céljának és címzettjei érdekének a figyelembevételével, valamint e tekintetben valamennyi végleges tényértékelés elvégzésével – feltárja (lásd ebben az értelemben: 2018. október 18-i Volkswagen Financial Services (UK) ítélet, C-153/17, EU:C:2018:845, 32. és 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

63 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó ügylet egy lakóépület együttesnek a kész lakások harmadik személyek részére történő értékesítése céljából való felépítéséből állt.

64 Először is a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy ASA és PP részt vettek az említett ügyletben olyan földterület hozzájárulásával, amellyel egyenként fele-fele arányban rendelkeztek, míg BP és MP építőanyagokat szállítottak, és szintén fele-fele arányban viselték az említett épületegyüttes felépítésével kapcsolatos költségeket, beleértve a szükséges közigazgatási dokumentumok megszerzése érdekében felmerült kiadásokat is. Következésképpen BP és MB a nevükre kiállított számlákkal rendelkeztek az alapügyben szóban forgó épületegyüttes felépítéséhez beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások tekintetében.

65 Másodszor, hangsúlyozni kell, hogy a társulás létrehozására irányuló szerződésnek megfelelően a megépített ingatlanok értékesítése a szerződő felek közös kötelezettségei közé tartozott. Márpedig, amint a Bíróság rendelkezésére álló iratokból is kitűnik, egyrészt a közjegyzői okiratokkal megkötött adásvételi szerződések értelmében az alapügyben szóban forgó ingatlanok tulajdonosai ASA és PP voltak, anélkül hogy a szerződésekben BP-ről és MB-ről, valamint a

társulás létrehozására irányuló szerződésről bármilyen említést tettek volna. Másrészt BP és MB megbízás alapján jártak el, amely lehetővé tette számukra, hogy ASA és PP nevében és javára átruházzák az általuk választott személyekre és a vevővel közösen megállapított áron az ASA és PP szóban forgó lakásokon fennálló tulajdonjogát.

66 Mivel úgy tűnik, hogy egyrészt az alapügyben szóban forgó épületegyüttes megépítéséhez, másrészt pedig az ingatlanok értékesítéséhez kapcsolódó ügyletek egymástól különböző jellemzőkkel bírnak, mivel mindegyik saját gazdasági jellegzetességgel rendelkezik, és egyik sem tekinthető a másik fű – vagy járulékos – ügyletének, ezen ügyleteket külön adóztatandó elkülönülte ügyletekként kell kezelni, aminek a vizsgálata mindazonáltal az alapügyben szóban forgó körülményekre tekintettel a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

Az első kérdésről

67 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 9. és 11. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a jogi személyiséggel nem rendelkező társulás létrehozására irányuló azon szerződés feleit, amelyet az érintett gazdasági tevékenység megkezdése előtt nem vettek nyilvántartásba az illetékes adóhatóságnál, az adóköteles ügylet utáni adó megfizetésre kötelezett adóalany mellett „adóalanyoknak” kell tekinteni.

68 Ami először is ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdését illeti, emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés az „adóalany” fogalmát úgy határozza meg, mint „az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”.

69 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 9. cikkében alkalmazott kifejezések, különösen az „az a személy” kifejezés, az „adóalany” fogalmának tág és a gazdasági tevékenység gyakorlásának önállóságára összpontosító meghatározását adják abban az értelemben, hogy héaalanynak kell tekinteni valamennyi természetes és akár közjogi, akár magánjogi jogi személyt, még a jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet is, amelyek objektív módon eleget tesznek az e rendelkezésben foglalt kritériumoknak (2020. szeptember 16-ii Valstybinis mokesčių inspekcija [Közös vállalkozásról szóló szerződés] ítélet, C-312/19, EU:C:2020:711, 39. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

70 Annak megállapítása érdekében, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között kit kell a szóban forgó értékesítések tekintetében „héaalanynak” tekinteni, azt kell megvizsgálni, hogy ki gyakorolta önállóan az érintett gazdasági tevékenységet. Ugyanis az önállóságra vonatkozó kritérium az érintett ügylet valamely konkrét személynek vagy szervezetnek való tulajdonítására vonatkozik, miközben ezen túlmenően biztosítja, hogy a vevő az esetlegesen fennálló adólevonási jogát jogilag biztosítással gyakorolhassa (2020. szeptember 16-ii Valstybinis mokesčių inspekcija [Közös vállalkozásról szóló szerződés] ítélet, C-312/19, EU:C:2020:711, 40. pont).

71 Ennek érdekében meg kell vizsgálni, hogy az érintett személy a gazdasági tevékenységet a saját nevében, saját javára és saját felelősségére végzi-e, valamint azt, hogy e személy viseli-e az e tevékenységek gyakorlásához kapcsolódó gazdasági kockázatot (2020. szeptember 16-ii Valstybinis mokesčių inspekcija [Közös vállalkozásról szóló szerződés] ítélet, C-312/19, EU:C:2020:711, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

72 A jelen ügyben végső soron a tények értékelésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróság feladata a jelen ítélet 56–60. pontjában kifejtett megfontolásokra tekintettel annak meghatározása, hogy úgy kell-e tekinteni, hogy BP és MP az alapügyben szóban forgó társulás létrehozására irányuló szerződésre tekintettel „önállóan” végez gazdasági tevékenységet.

73 Ugyanakkor a Bíróság, amelynek feladata, hogy hasznos válaszokat adjon a kérdést elterjesztő bíróságnak, hatáskörrel rendelkezik arra, hogy a szóban forgó alapeljárás iratai, valamint az elé terjesztett írásbeli és szóbeli észrevételek alapján útmutatást adjon a nemzeti bíróságnak az elé terjesztett konkrét jogvita eldöntéséhez (lásd analógia útján: 2020. december 17-ii Weg Tevesstraße ítélet, C-449/19, EU:C:2020:1038, 31. pont).

74 Ami az alapügyben szóban forgó adóköteles ügyletet, azaz az ingatlanok értékesítését illeti, igaz ugyan, hogy – amint a jelen ítélet 65. pontjában szerepel – a megépített lakások értékesítése a társulás létrehozására irányuló szerződés értelmében a szerződés felek közös kötelezettségeinek részét képezte.

75 Ugyanakkor egyrészt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a közjegyzői okirattal megkötött adásvételi szerződések kikötötték, hogy az eladásból származó nyereséget arra szánják, hogy az ASA és PP, mint az alapügyben szóban forgó ingatlanok tulajdonosai, vagyonába kerüljön, anélkül hogy e szerződésekben BP-ről és MB-ről, valamint a társulás létrehozására irányuló szerződésről bármilyen említést tettek volna.

76 Másrészt, noha – amint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik – BP és MB megbízás alapján járt el, amely lehetővé tette számukra, hogy ASA és PP nevében és javára átruházzák az általuk választott személyekre és a vevővel közösen megállapított áron az ez utóbbiak lakásokon fennálló tulajdonjogát, az egyik megbízott által valamely harmadik személlyel kötött adásvételi szerződések joghatásai csak ASA-t és PP-t érintették, mivel az ingatlanok értékesítése kizárólag az adásvételi szerződések alapján, nem pedig az MB által saját nevében, ASA és PP megbízottjaként kötött előszerződések alapján történt.

77 Ebből következik, hogy BP és MB az ingatlanok értékesítését illetően nem tekinthető úgy, hogy a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének megfelelően önállóan végeztek gazdasági tevékenységet, így nem minősülnek az e rendelkezés értelmében vett „adóalanyoknak”.

78 Másodszor, meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben szereplő höz hasonló, társulás létrehozására irányuló szerződés feleit a héairányelv 11. cikke értelmében vett egyetlen adóalanyoknak kell-e tekinteni.

79 E tekintetben a héairányelv 11. cikkének első bekezdése előírja, hogy minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek, második bekezdése pedig pontosítja, hogy az e lehetőséggel élő tagállam bármely olyan intézkedést elfogadhat, amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy e rendelkezés alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést.

80 E rendelkezéssel az uniós jogalkotó lehetővé kívánta tenni a tagállamok számára azt, hogy ne kezeljék szisztematikusan adóalanyként azokat, akiknek „függetlensége” pusztán jogi formalitás, vagy az adminisztráció egyszeresítése végett, vagy a visszaélések, így például annak megakadályozása érdekében, hogy egy vállalkozást több adóalanyra osszanak fel azért, hogy mindegyikjük részesülhessen valamely különös szabályozás előnyeiből (2021. április 15-ii Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

81 A héairányelv 11. cikkének első bekezdése értelmében véve az egyetlen adóalannyal való azonos tekintet alá vétel kizárja, hogy az alárendelt személyek továbbra is külön héabevallásokat nyújtsanak be, és a csoportjukon belül és kívül továbbra is adóalanyoknak minősüljenek, mivel csak az egyetlen adóalany jogosult az említett bevallások benyújtására (2021. április 15-ii

Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

82 A jelen ügyben a román kormány azt állítja, hogy a nemzeti jogalkotó nem élt a héairányelv 11. cikkében a tagállamok számára biztosított lehetőséggel, így e rendelkezés nem alkalmazandó az alapeljárásra. A Bizottság viszont azt állítja, hogy a román jog értelmében 2009. január 1-jéig az e rendelkezésben említett csoport létrehozásának lehetősége csak a kiemelt adózók számára volt nyitva, kizárva tehát olyan természetes személyeket, mint az alapügyben szóban forgó, társulás létrehozására irányuló szerződés felei.

83 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy mivel a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel a nemzeti jog értelmezésére, kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy az adótörvénykönyv 1251. cikke (18) bekezdésének és 127. cikke (8) bekezdésének szövegéből, valamint a 44/2004. sz. kormányhatározatból az következik-e, hogy a román jogalkotó élt ezzel a lehetőséggel, és hogy e lehetőség az alapügy tényállásának megvalósulása idején alkalmazható volt a társulás létrehozására irányuló érintett szerződés feleire.

84 Feltételezve, hogy ez a helyzet áll fenn, fontos a Bíróság számára – annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak hasznos választ adjon –, hogy olyan információkat szolgáltatassanak részére, amelyek lehetővé teszik számára annak értékelését, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás összeegyeztethető-e az arányosság és az adósemlegesség elvével.

85 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ugyanis kitűnik, hogy a tagállamok mérlegelési mozgásterük keretében a héairányelv 11. cikkében előírt szabályozás alkalmazását bizonyos mértékben korlátozhatják, feltéve hogy e korlátozások ezen irányelvnek a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló céljait szolgálják, és hogy az uniós jogot és annak általános elveit, különösen az arányosság és az adósemlegesség elvét tiszteletben tartják (2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

86 Így a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a 44/2004. sz. kormányhatározat 4. pontjának (5) bekezdésében szereplő azon követelmény, hogy az adócsoporthoz tartozó tagjai előzetesen bejelentsék a nyilvántartásba vételt az illetékes adóhatóságnál, szükséges és megfelelő intézkedésnek minősül-e a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok eléréséhez (lásd analógia útján: 2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

87 Az arányosság elvét illetően meg kell állapítani, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja az adócsoporthoz tartozó tagjainak az illetékes adóhatóságnál az adóköteles ügyletek megvalósítását megelőzően történő nyilvántartásba vételét, nem tűnik úgy, hogy túllépi a héairányelv 11. cikkében foglalt, a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló cél eléréséhez szükséges mértéket, mivel lehetővé teszi az adóhatóság számára az adóalany említett ügyletek megvalósítását megelőző azonosítását, megkönnyítve ezáltal az adóellenőrzést.

88 Ami az adósemlegesség elvét illeti, amely az egyenlő bánásmód általános elvének az uniós jogalkotó általi kifejezése a hű területén, azzal különösen ellentétes az, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a hű beszédése során (lásd ebben az értelemben: 2020. december 17-i Weg Tevesstraße ítélet, C-449/19, EU:C:2020:1038, 48.

pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

89 A jelen ügyben úgy tűnik, hogy az érintett adócsoport illetékes adóhatóságnál való elzeteres nyilvántartásába vétele, amelyet az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás ír el, a jövedelemadó vagy a társasági adó megfizetésére köteles személyek nyilvántartásának e hatóság általi vezetésére vonatkozik, így e követelmény nem értelmezhet úgy, hogy az ellentétes az adósemlegesség elvével.

90 Ebből következik, hogy még ha a nemzeti jognak a jelen ítélet 83. pontjában említett rendelkezései a héairányelv 11. cikke átültetésének minősülnének is, és ha e rendelkezések alkalmazandók lennének az alapügyben szóban forgó társulás létrehozására irányuló szerződés feleire, e 11. cikkel nem ellentétes az, hogy az ilyen társulásra, amely nem rendelkezik jogi személyiséggel, és amelyet az érintett ügyletek eltt nem vettek nyilvántartásba az adóhatóságnál, ne vonatkozhassanak az említett rendelkezések.

91 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 9. és 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a jogi személyiséggel nem rendelkező társulás létrehozására irányuló azon szerződés feleit, amelyet az érintett gazdasági tevékenység megkezdése eltt nem vettek nyilvántartásba az illetékes adóhatóságnál, nem lehet az adóköteles ügylet utáni adó megfizetésre kötelezett adóalany mellett „adóalanyoknak” tekinteni.

A második kérdésről

92 Második kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvet, valamint az arányosság elvét és az adósemlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azok megkövetelik, hogy valamely adóalanyt, amennyiben nem rendelkezik a nevére kiállított számlával, levonási jogban részesítsenek valamely jogi személyiséggel nem rendelkező társulás másik tagja által e társulás gazdasági tevékenységének megvalósítása céljából elzeteresen megfizetett héa tekintetében.

93 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a héalevonási jog a közös héarendszer egyik alapelvét képezi, amely f szabály szerint nem korlátozható, és az adóalany által teljesített ügyleteket terhel elzeteresen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2022. február 10-i Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136. ítélet, C-9/20, EU:C:2022:88, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

94 E rendszernek az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek f szabály szerint maguk is héakötelesek (2022. február 10-i Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136. ítélet, C-9/20, EU:C:2022:88, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

95 A héairányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. Az e jog keletkezéséhez megkövetelt anyagi jogi feltételeket ezen irányelv 168. cikkének a) pontja sorolja fel. Ennek megfelelően az említett jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az említett irányelv értelmében vett adóalany legyen, másrészt pedig, hogy a levonási jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat elbb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa (2018. november 21-i Vdan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 39. pont, valamint az ott

hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

96 A levonási jog formai követelményeit illetően a héairányelv 178. cikkének a) pontjából az következik, hogy az adóalanyok e jog gyakorlásához az ezen irányelv 226. cikke szerint kiállított számlával kell rendelkezniük (2018. november 21-ii V-dan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

97 Márpedig a Bíróság kimondta, hogy a héasemlegesség alapvetően elve megköveteli, hogy az elzetesen felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi feltételek teljesülnek, még ha egyes alaki feltételeknek nem is tesznek eleget az adóalanyok. Ebből következik az adóhatóság nem tagadhatja meg a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy valamely számla nem felel meg az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában megkövetelt feltételeknek, ha rendelkezésére áll minden, annak ellenőrzéséhez szükséges adat, hogy az e jogra vonatkozó anyagi jogi feltételek teljesülnek-e (2018. november 21-ii V-dan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

98 Ily módon a számlák bemutatása formai követelményének szigorú alkalmazása sérti a semlegesség és az arányosság elvét, mivel ez azzal a hatással járna, hogy aránytalanul akadályozná az adóalanyt abban, hogy az ügyleteivel kapcsolatos adósemlegességet érvényesítse (2018. november 21-ii V-dan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

99 Mindazonáltal a héalevonást kérelmező adóalanyok kell bizonyítani, hogy megfelel az annak érvényesítéséhez előírt feltételeknek (2018. november 21-ii V-dan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

100 Ennek megfelelően az adóalanyok objektív bizonyítékokat kell szolgáltatniuk a tekintetben, hogy elzetesen ténylegesen adóalanyoktól szerzett be termékeket, illetve vett igénybe szolgáltatásokat saját héaköteles tevékenységeinek végzéséhez, és azok vonatkozásában ténylegesen megfizette a héát (2018. november 21-ii V-dan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

101 A jelen ügyben az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó épületegyüttes építésével megbízott BP és MB a héairányelv 168. cikkének a) pontja és 178. cikkének a) pontja értelmében vett, az ezen építési ügylet céljából személyesen beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások tekintetében a nevükre kiállított számlákkal rendelkeznek, míg ASA, amely azon földterület PP-vel együtt való hozzájárulásával vett részt a társulásban, amelyen az említett épületegyüttest felépítették, csak a nevére kiállított, villamosenergia-szolgáltatásokra vonatkozó számlákkal, valamint adót tartalmazó olyan nyugtákkal rendelkezik, amelyeket BP által megfizetett nyugtaként mutatott be.

102 A Bíróságnak a jelen ítélet 98–100. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatára tekintettel az ASA feladata, hogy objektív bizonyítékokkal szolgáljon arra vonatkozóan, hogy az alapügyben szóban forgó épületegyüttes megépítéséhez kapcsolódó termékeket és szolgáltatásokat elzetesen ténylegesen adóalanyoktól szerezte be, illetve vette igénybe saját héaköteles tevékenységeihez, vagyis az ingatlanok értékesítéséhez, és azok vonatkozásában ténylegesen megfizette a héát, elkerülve így annak kockázatát, hogy ASA, illetve BP és MB az adósemlegesség elvével ellentétesen kétszeresen vonja le ugyanazon héaösszeget.

103 A fentiekre tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet, valamint az arányosság elvét és az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azok nem követelik meg, hogy valamely adóalanyt, amennyiben nem rendelkezik a nevére kiállított számlával, levonási jogban részesítsenek valamely jogi személyiséggel nem rendelkező társulás

másik tagja által e társulás gazdasági tevékenységének megvalósítása céljából elztesen megfizetett héa tekintetében, még akkor sem, ha az adóalany e tevékenység címén adóköteles, amennyiben nem állnak fenn arra vonatkozó objektív bizonyítékok, hogy az alapügyben szóban forgó árukat és szolgáltatásokat saját héaköteles tevékenységei céljából elztesen ténylegesen adóalanyoktól szerezte be, illetve vette igénybe.

A harmadik kérdés?

104 Harmadik kérdésével a kérdést elterjeszt bíróság lényegében arra vár választ, hogy a második kérdésre adott nemleges válasz esetén ellentétes-e a jogbiztonság elvével az, hogy a héa megfizetésére kötelezett adóalany perbe vonhatja valamely társulás létrehozására irányuló szerződés más társult tagjait azok arra való kötelezése céljából, hogy a társulás létrehozására irányuló említett szerződésnek megfeleljen a nyereséghez való joguk arányában viseljék a héát.

105 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a jogbiztonság elve, amely az uniós jog egyik általános elve, azt követeli meg, hogy a jogszabályok egyértelműek, pontosak és hatásukat illetően előre láthatók legyenek, különösen olyankor, amikor a magánszemélyekre és vállalkozásokra nézve kedvezőtlen következményeik lehetnek, annak érdekében, hogy a jogalanyok félreérthetőség nélkül megismerhessék jogaikat és kötelezettségeiket, és ezeknek megfelelően járhassanak el (2022. január 25-i VYSOINA WIND ítélet, C-181/20, EU:C:2022:51, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

106 A jogbiztonság említett elvét az uniós jog alkalmazási körébe tartozó vagy azt végrehajtó nemzeti szabályozásoknak tiszteletben kell tartaniuk (lásd ebben az értelemben: 2014. július 17-i Yumer végzés, C-505/13, nem tették közzé, EU:C:2014:2129, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

107 Márpedig a kérdést elterjeszt bíróság nem állapítja meg, hogy valamely adóalany harmadik személlyel szemben annak érdekében indított keresete, hogy perbevonás útján az elztesen megfizetett héa visszatérítését követelje, az uniós jog alkalmazási körébe tartozik vagy azt hajtja végre, ugyanis az ilyen perbevonást kizárólag a nemzeti jog szabályozza.

108 E körülmények között olyan elemek hiányában, amelyek lehetővé tennék a héairányelv harmadik kérdésben említett helyzetre való alkalmazhatóságának a megállapítását, e kérdés elfogadhatatlan.

A költségekről

109 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjeszt 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. és 11. cikkét**

a következőképpen kell értelmezni:

a jogi személyiséggel nem rendelkező társulás létrehozására irányuló azon szerződés feleit, amelyet az érintett gazdasági tevékenység megkezdése előtt nem vettek nyilvántartásba az illetékes adóhatóságnál, nem lehet az adóköteles ügylet utáni adó megfizetésre kötelezett adóalany mellett „adóalanyoknak” tekinteni.

2) A 2006/112 irányelvet, valamint az arányosság elvét és az adósemlegesség elvét

a következőképpen kell értelmezni:

azok nem követelik meg, hogy valamely adóalanyt, amennyiben nem rendelkezik a nevére kiállított számlával, levonási jogban részesítsenek valamely jogi személyiséggel nem rendelkező társulás másik tagja által e társulás gazdasági tevékenységének megvalósítása céljából elzárva megfizetett hozzáadottértékadó tekintetében, még akkor sem, ha az adóalany e tevékenység címén adóköteles, amennyiben nem állnak fenn arra vonatkozó objektív bizonyítékok, hogy az alapügyben szóban forgó árukat és szolgáltatásokat saját hozzáadottértékadóköteles tevékenységei céljából elzárva ténylegesen adóalanyoktól szerezte be, illetve vette igénybe.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.