



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2017. július 6.*

„Előzetes döntéshozatal — Hozzáadottérték-adó (héa) — 2006/112/EK irányelv — A 199. cikk (1) bekezdésének c) pontja — A héaalanyként történő nyilvántartásba vétel hiánya — Fordított adózás — Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés hipotetikus jellege — Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlansága”

A C-392/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel București (bukaresti fellebbviteli bíróság, Románia) a Bírósághoz 2016. július 13-án érkezett, 2016. április 25-i határozatával terjesztett elő a

Dumitru Marcu

és

az **Agentia Națională de Administrare Fiscală (ANAF) – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureștie Brașov**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: Juhász E. tanácselnök, C. Vajda és C. Lycourgos (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a román kormány képviseletében R.H. Radu, L. Lițu és C.M. Florescu, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és L. Radu Bouyon, meghatalmazotti minőségben,

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

* Az eljárás nyelve: román.

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) és a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv értelmezésére (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.), és különösen a fordított adózási mechanizmus alkalmazási feltételeire vonatkozó rendelkezéseik értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Dumitru Marcu és az Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) – Direcția Generală regională a finanțelor publice București (nemzeti adóhatóság [ANAF] – bukaresti tartományi költségvetési főigazgatóság, Románia; a továbbiakban: adóhatóság) között ez utóbbi azon határozatának a hatályon kívül helyezése iránti kérelem tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyben a felperest ingatlanügyletek címén hozzáadottérték-adó (héa) visszamenőleges megfizetésére kötelezte, és megtagadta tőle a fordított adózási mechanizmus alkalmazását.

Jogi háttér

- 3 A Bolgár Köztársaság és Románia csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmány (HL 2005. L 157., 203. o.) 2. cikke a következőket írja elő:

„A csatlakozás időpontjától kezdődően az eredeti szerződések rendelkezései és az intézmények, valamint az Európai Központi Bank által a csatlakozást megelőzően elfogadott jogi aktusok Bulgária és Románia számára kötelezőek, és az említett szerződésekben, illetve az ebben az okmányban megállapított feltételekkel alkalmazandók ezekben az államokban.”

A 2006/112 irányelv

- 4 A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

- 5 Ezen irányelv 12. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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 hozzátartozó telekre vonatkozóan.

[...]

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

6 Az említett irányelv 135. cikkének (1) bekezdése az alábbiakat mondja ki:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

j) épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével;

k) beépítetlen földterület értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett építési telkek kivételével;

[...]”

7 Ugyanezen irányelv 137. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A tagállamok engedélyezhetik adóalanyaiknak az adózás lehetőségének választását az alábbi ügyletek esetében:

[...]

b) épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével;

c) beépítetlen földterület értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett építési telkek kivételével;

[...]”

8 A 2006/112 irányelv 193. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a HÉA-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

9 Ezen irányelv 199. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A tagállamok előírhatják, hogy a HÉA megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére a következő termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették:

[...]

c) a 135. cikk (1) bekezdésének j) és k) pontjában említett ingatlan értékesítése, amennyiben az értékesítő a 137. cikk értelmében az értékesítésre adófizetési kötelezettséget választott;

[...]”

- 10 Az említett irányelv 395. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„A Tanács, a Bizottság javaslata alapján, bármelyik tagállamot egyhangúlag felhatalmazhatja arra, hogy az ebben az irányelvben foglaltaktól eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adóbeszedés egyszerűsítésére, vagy egyes adócsalások és -kikerülések megelőzésére.

[...]”

- 11 Ugyanezen irányelv 411. cikke a következőképpen szól:

„(1) A [...] 67/227/EGK irányelv, valamint [...] 77/388/EGK [hatodik] irányelv – az említett irányelvek nemzeti jogba való átültetésére és végrehajtására megállapított, a XI. melléklet B. részében felsorolt határidőkre vonatkozó tagállami kötelezettségek sérelme nélkül – hatályát veszti.

(2) A hatályon kívül helyezett irányelvekre való hivatkozásokat erre az irányelvre való hivatkozásként kell értelmezni, a XII. mellékletben foglalt megfelelési táblázattal összhangban.”

- 12 A 2006/112 irányelv 413. cikke így rendelkezik:

„Ez az irányelv 2007. január 1-jén lép hatályba.”

A román jog

Az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény

- 13 Az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény (a továbbiakban: adótörvénykönyv) 127. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Adóalany és gazdasági tevékenység

(1) Adóalany az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) E cím alkalmazásában gazdasági tevékenységnek minősül a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Hasonlóképpen, gazdasági tevékenységnek minősül a materiális vagy immateriális javak rendszeres bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

- 14 A 2007. év során hatályban lévő adótörvénykönyv 160. cikke a következőképpen rendelkezett:

„Egyszerűsítő intézkedések

(1) A (2) bekezdés szerinti termékek vagy szolgáltatások értékesítőinek vagy nyújtóinak, valamint beszerzőinek vagy igénybevevőinek alkalmazniuk kell a jelen cikkben előírt egyszerűsítő intézkedéseket. Ezen intézkedések alkalmazásának kötelező feltétele, hogy a 153. cikknek megfelelően mind az értékesítő és szolgáltatásnyújtó, mind a beszerző és igénybevevő nyilvántartásba vett héalany legyen.

(2) Az egyszerűsítő intézkedéseket a következő termékek és szolgáltatások esetében kell alkalmazni

[...]

b) épületek, épületrészek, mindenfajta telek, amelyek értékesítése adóköteles;

[...]

(3) Az értékesítő a (2) bekezdésben megjelölt termékek értékesítése során kiállított számlákon köteles a »fordított adózásra« történő hivatkozást feltüntetni a vonatkozó adó megjelölése nélkül. Az értékesítőtől kapott számlákra a beszerző rávezeti a vonatkozó adót, amelyet megfizetett adóként és levonható adóként is szerepeltetnie kell az adóbevallásban. Az egyszerűsítő intézkedések hatálya alá tartozó ügyletek vonatkozásában az értékesítő és a beszerző között nem kerül sor héafizetésre. [...]

(5) A jelen cikkben foglalt rendelkezések alkalmazása mind az értékesítők vagy szolgáltatásnyújtók, mind a beszerzők vagy igénybevevők kötelessége. Abban az esetben, ha az értékesítő vagy szolgáltatásnyújtó nem tüntette fel a »fordított adózásra« történő hivatkozást a (2) bekezdés szerinti termékek vagy szolgáltatások tekintetében kiállított számlákon, a beszerző vagy igénybevevő köteles alkalmazni a fordított adózást, az értékesítő vagy szolgáltatásnyújtó részére a héát nem fizetheti meg, saját magának kell a »fordított adózásra« történő hivatkozást a számlán feltüntetnie, valamint teljesítenie kell a (3) bekezdés szerinti kötelezettségeket.”

Az adótörvénykönyv alkalmazási szabályairól szóló 44/2004. sz. kormányhatározat

- 15 A 2007. évben módosított, az adótörvénykönyv alkalmazási szabályairól szóló 44/2004. sz. kormányhatározat 62. pontjának (2) bekezdése a következőket írja elő:

„Amennyiben az adóalany eléri vagy meghaladja a mentességi határértéket, és nem kérelmezi az adótörvénykönyv 153. cikke alapján történő adónyilvántartásba vételét, a hatáskörrel rendelkező adóhatóságok a következőképpen járnak el:

a) amennyiben a hatáskörrel rendelkező adóhatóságok megállapították a jogszabályi rendelkezések azt megelőzően történő megsértését, hogy az adóalanyt az adótörvénykönyv 153. cikke alapján héaalanyként nyilvántartásba vették volna, elrendelik számára, hogy fizesse meg azon adóösszeget, amelyet a rendes szabályozás keretében az adótörvénykönyv 153. cikke alapján történő héanyilvántartásba vétele esetén kellett volna fizetnie azon időszakra vonatkozóan, amely abban az időpontban kezdődik, amikor az érintett személyt héanyilvántartásba kellett volna venni, ha azt a törvényben előírt időpontban kérelmezte volna, és azon időpontban ér véget, amikor a jogszabályi rendelkezések megsértését megállapították. Egyébiránt az ellenőrző hatóságok az adótörvénykönyv 153. cikkének (7) bekezdése alapján e személyt hivatalból héaalanynak nyilvánítják.

[...]”

- 16 A 2007. év során hatályban lévő ezen alkalmazási szabályok 82. pontja a következőképpen szól:

„Az egyszerűsítő intézkedések, vagyis a fordított adózás alkalmazásának az adótörvénykönyv 160. cikkének (1) bekezdésében előírt kötelező feltétele, hogy az adótörvénykönyv 153. cikkének megfelelően mind az értékesítő vagy szolgáltatásnyújtó, mind a beszerző vagy igénybevevő nyilvántartásba vett héaalany legyen, illetve hogy a szóban forgó ügylet adóköteles legyen. [...]

[...]

(9) Az adóhatóságok szankcionálják az értékesítőt vagy szolgáltatásnyújtót, és a beszerzőt vagy igénybevevőt, amennyiben nem alkalmazzák a törvényben előírt egyszerűsítő intézkedéseket, egyúttal kötelezik őket az ügyletek kiigazítására, és a jelen szabályozás rendelkezéseinek megfelelően a fordított adózás alkalmazására.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 17 2005 augusztusa és 2009 decembere között D. Marcu eladói minőségében héaalanyként nyilvántartásba nem vett természetes személyekkel, valamint héaalanyként nyilvántartásba vett román jogi személyekkel a tulajdonát képező földterületekre és lakásokra vonatkozóan 35 ingatlanügyletet kötött. Ezen ügyletek tekintetében nem kapta meg és nem is fizette meg az államnak a héát.
- 18 A kérdést előterjesztő bíróság szerint e 35 ingatlanügylet közül az előtte folyamatban lévő ügy keretében csak 7 ügylet releváns. Hét olyan adásvételi szerződésről van szó, amelyek 2006 szeptembere és 2007 novembere között héaalanyként nyilvántartásba vett román jogi személyekkel kerültek megkötésre.
- 19 A 2010. évben lefolytatott ellenőrzést követően az adóhatóság megállapította, hogy ezen ingatlanügyletek teljesítik a héaköteles ügyletté történő minősítés törvényi feltételeit, és hogy D. Marcu – a mentességi határérték meghaladására, valamint arra figyelemmel, hogy olyan gazdasági tevékenységet végzett, amely materiális és immateriális javak rendszeres bevétel elérése érdekében történő hasznosításából állt – adóalanyként minősül.
- 20 E tekintetben 2010. szeptember 29-én az adóhatóság megállapította, hogy D. Marcu nem teljesítette a héaalanyként – a héamentesség határértékének a meghaladását követő tíz napon belül – történő nyilvántartásba vételre vonatkozó kötelezettségét. Egyébiránt ezen adóhatóság úgy vélte, hogy D. Marcu 2006. február 1-jétől héaalannyá vált, és az ezen időponttól kezdve D. Marcu által eladói minőségében kötött valamennyi ingatlanügylet után visszamenőlegesen fizetendő héa tárgyában adóhatározatot hozott.
- 21 D. Marcu vitatta ezen adóhatározat jogszerűségét az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (nemzeti adóhatóság – panaszok elbírálásával foglalkozó főigazgatóság, Románia) előtt, és a 2006. és 2007. év folyamán a héaalanyként nyilvántartásba vett személyekkel kötött ügyletek tekintetében kérte az egyszerűsített adózási mechanizmus, vagyis a fordított adózási mechanizmus alkalmazását, amelyet ebben az időszakban a nemzeti jogi szabályozás kötelezőként írt elő az adóalanyok között a földterületekre vonatkozóan kötött ügyletek esetében.
- 22 D. Marcu szerint, mivel az adóhatóság visszamenőlegesen állapította meg a 2006. február 1-jétől fennálló adóalanyi minőségét, annak ezen ügyletek tekintetében szintén alkalmaznia kellett volna a fordított adózási mechanizmust. D. Marcu azzal érvel, hogy a héaalanyként történő nyilvántartásba vétel olyan alaki követelmény, amelynek célja e mechanizmus alkalmazásának az ellenőrzése, és nem lehet semmiféle hatással az annak hatálya alá való tartozásra vonatkozó jog elismerésére.
- 23 Az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (nemzeti adóhatóság – panaszok elbírálásával foglalkozó főigazgatóság) azzal az indokkal utasította el D. Marcunak a fordított adózási mechanizmus visszamenőleges alkalmazására vonatkozó érvelését, hogy a 2006. és 2007. év folyamán hatályban lévő nemzeti adójogszabály értelmében e mechanizmus alkalmazásának kötelező feltétele volt, hogy mind az értékesítő vagy szolgáltatásnyújtó, mind a beszerző vagy igénybevevő héaalanyként legyen nyilvántartásba véve. Márpedig D. Marcut illetően e feltétel nem teljesült.

- 24 Az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (nemzeti adóhatóság – panaszok elbírálásával foglalkozó főigazgatóság) e határozatát követő bírósági eljárás keretében az adóhatóság ugyanezen érvelésre alapítva fenntartotta álláspontját. A kérdést előterjesztő bíróság előtt D. Marcu azzal érvelt, hogy a Bíróság elé kell terjeszteni azt a kérdést, hogy ezen álláspont összeegyeztethető-e a héa területére vonatkozó uniós joggal.
- 25 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Bíróság már kimondta, hogy a héaalanyként történő nyilvántartásba vétel olyan alaki követelmény, amely nem kérdőjelezheti meg a héalevonáshoz való jogot, amennyiben teljesülnek e jogok anyagi jogi feltételei. E bíróság szerint ez – olyan körülmények között, mint amelyekről az alapügyben szó van – felveti azt a kérdést, hogy az a tény, hogy valaki az ingatlanok értékesítésnek időpontjában érvényes héa azonosítószámmal rendelkezik, szintén alaki követelménynek minősül-e a fordított adózási mechanizmus alkalmazása szempontjából, vagy az olyan érdemi követelménnyé válik-e, amely szükségszerűen e mechanizmus alkalmazhatatlanságát vonja maga után, jóllehet a román jog szerint e mechanizmus alkalmazása kötelező a földterületekre vonatkozóan kötött ügyletek esetében.
- 26 E körülmények között a Curtea de Apel București (bukaresti fellebbviteli bíróság, Románia) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Az alapeljárás tárgyát képező jogvita körülményei között ellentétes-e a [77/388 hatodik irányelvvel és a 2006/112 irányelvvel] az a nemzeti adószabályozás és adózási gyakorlat, amely szerint a héaellenőrzés alá vont és azt követően hivatalból héaalanyként nyilvántartásba vett jogalanyra nem alkalmazható a hatályos szabályozásban a héaalanyok által földterületekre vonatkozóan kötött ügyletekre kivétel nélkül alkalmazni előírt fordított adózási mechanizmus (egyszerűsítő intézkedések) – azon körülmény miatt, hogy az ügyletek teljesítését megelőzően vagy a határérték meghaladásának időpontjában az ellenőrzés alá vont jogalany nem kérte a héaalanyként történő nyilvántartásba vételét, és héaalanyként nem vették nyilvántartásba?”

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

- 27 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 77/388 hatodik irányelvvel és a 2006/112 irányelvvel ellentétes-e az olyan nemzeti jogszabály vagy nemzeti adózási gyakorlat, amely szerint a fordított adózási mechanizmus csak azzal a feltétellel alkalmazandó, hogy az ügylet megkötésének időpontjában mind az érintett áru értékesítője, mind annak beszerzője héaalanyként legyen nyilvántartásba véve, és e feltétel be nem tartása azzal a következménnyel jár, hogy a héarendszer rendes szabályainak megfelelően az értékesítő köteles ezen adót megfizetni.
- 28 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságával kapcsolatban először is meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó hét ingatlanügylet közül az egyik egy 2006. szeptember 13-án, vagyis Romániának az Európai Unióhoz 2007. január 1-jén való csatlakozását megelőzően kötött adásvételi szerződésből áll.
- 29 Márpedig a Bíróság az uniós jog értelmezésére kizárólag e jognak az új tagállamban az Unióhoz történő csatlakozásakor kezdődő alkalmazása tekintetében rendelkezik hatáskörrel (lásd ebben az értelemben: 2006. január 10-i Ynos ítélet, C-302/04, EU:C:2006:9, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 30 Következésképpen a 2006. szeptember 13-i adásvételi szerződést illetően a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolására.
- 31 Másodszor meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés mind a 77/388 hatodik irányelv, mind a 2006/112 irányelv rendelkezéseire irányul.

- 32 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az alapügyben releváns tények 2007. január 1-je után következtek be, amely időpontban a 2006/112 irányelv a 411. és 413. cikke alapján hatályba lépett és hatályon kívül helyezte a 77/388 hatodik irányelvet. A 2006/112 irányelv 411. cikkének (2) bekezdéséből egyébiránt kitűnik, hogy a 77/388 hatodik irányelvre történő hivatkozásokat ezen időponttól kezdve a 2006/112 irányelvre történő hivatkozásként kell értelmezni.
- 33 Ennélfogva csak a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek vizsgálata releváns az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés vizsgálata céljából.
- 34 Harmadszor szükséges megjegyezni, hogy a Bizottság kétségét fejezi ki az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés nyújtandó válasznak az alapügy megoldása szempontjából való hasznosságát, következésképpen pedig az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságát illetően. Nem biztos ugyanis, hogy D. Marcu a személyes vagyonát képező földterületek és lakások eladójaként a 2006/112 irányelv 9. cikke értelmében véve „adóalanynak” minősíthető. Márpedig, amennyiben ilyen minősítést nem kell D. Marcuval kapcsolatban megállapítani, a Bizottság szerint hatályon kívül kell helyezni az alapügyben szóban forgó adóhatározatot anélkül, hogy a Bíróság elé terjesztett kérdés felmerülne.
- 35 E tekintetben fontos emlékeztetni arra, hogy a Bíróságnak nem az a feladata, hogy értelmezze a nemzeti rendelkezéseket, és állást foglaljon azok alkalmazhatóságáról, illetve hogy megállapítsa az alapügy megoldása tekintetében releváns tényeket. A Bíróság feladata ugyanis az, hogy – az uniós és nemzeti bíróságok hatáskörmegosztásának keretén belül – figyelembe vegye azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban meghatározott ténybeli és szabályozási háttérrel, amelybe az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés illeszkedik (lásd ebben az értelemben többek között: 2013. június 13-i Kostov ítélet, C-62/12, EU:C:2013:391, 25. pont).
- 36 E körülmények között azon kívül, hogy úgy tűnik, D. Marcu nem vitatta azt, hogy a nemzeti eljárás keretében adóalanynak minősítették, figyelembe kell venni azt a tényt, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében a román jog 2006/112 irányelv 9. cikkét átültető rendelkezései alapján D. Marcu esetében fenntartotta ezt a minősítést.
- 37 Ebből következik, hogy ebből a szempontból az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.
- 38 Negyedszer és utolsó sorban a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a nemzeti bíróságok által előterjesztett kérelem, mint elfogadhatatlan, Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, és a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hasznosan megválaszolja (lásd ebben az értelemben: 2017. március 2-i Pérez Retamero ítélet, C-97/16, EU:C:2017:158, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 39 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés azon az előfeltevésen alapul, miszerint az olyan fordított adózási mechanizmus, mint amelyet a 2006/112 irányelv előír, alkalmazható az alapügyben szereplő ügyletekre.
- 40 Márpedig a Bírósághoz benyújtott ügyiratokból nem tűnik ki, hogy Románia a 2006/112 irányelv 395. cikke alapján felhatalmazást kapott volna arra, hogy a fordított adózási mechanizmust az említett irányelvben kifejezetten elő nem írt esetekre alkalmazza.
- 41 Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgó ingatlanügyletek a 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján tartozhatnak-e a fordított adózási mechanizmus hatálya alá.

- 42 A 2006/112 irányelv 199. cikke kivételt állapít meg az ezen irányelv 193. cikkében kimondott azon elv alól, miszerint a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni. Az említett 199. cikk ugyanis lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az e cikk (1) bekezdésének a)–g) pontjában előírt esetekben a fordított adózás mechanizmusát alkalmazzák, amelynek értelmében az adóalany köteles a héa megfizetésére, aki számára a héaköteles ügyletet teljesítették (lásd ebben az értelemben: 2013. június 13-i Promociones y Construcciones BJ 200 ítélet, C-125/12, EU:C:2013:392, 23. pont).
- 43 Így a 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján a tagállamok előírhatják, hogy a héa megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére az ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontjában említett ingatlant értékesítették, amennyiben az értékesítő az említett irányelv 137. cikke értelmében az ügyletre adófizetési kötelezettséget választott.
- 44 Meg kell jegyezni, hogy a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontja előírja a tagállamok számára, hogy mentesítsék az adó alól az épület vagy épületrész és a hozzá tartozó telek értékesítését az ezen irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével, valamint a beépítetlen földterület értékesítését az említett irányelv 12. cikke (1) bekezdésének b) pontjában említett építési telkek kivételével. E 12. cikk (1) bekezdésének a) és b) pontja, amelyre a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontja hivatkozik, az épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítését és az építési telkek értékesítését említi.
- 45 E két rendelkezés együttes olvasatából kitűnik tehát, hogy egyrészt az épület vagy épületrész és a hozzá tartozó telek értékesítésének – az első használatbavételük előtti értékesítés kivételével –, másrészt pedig a beépítetlen földterület értékesítésének – az építési telkek értékesítésének a kivételével – főszabály szerint héamentességben kell részesülniük.
- 46 Azonban a 2006/112 irányelv 137. cikke lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy bizonyos ügyletek esetében engedélyezzék adóalanyaiknak az adózás lehetőségének választását, amely ügyletek között szerepelnek az ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontjában említett, vagyis az előző pontban bemutatott ügyletek.
- 47 A fordított adózási mechanizmus a 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján csak akkor alkalmazható ezen ügyletekre, ha az érintett tagállam úgy döntött, hogy engedélyezi az adóalanyai számára az ezen irányelv 137. cikkében említett lehetőséget, és ezen adóalanyok valamelyike az említett irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontja alá tartozó ügyletek esetében élt ezzel a lehetőséggel.
- 48 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem határozza meg az alapügyben szóban forgó ingatlanügyletek pontos jellegét.
- 49 Azonban, feltéve először is, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletek a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontja értelmében vett ingatlanügyleteket foglalják magukban, az is szükséges, hogy Románia a jogszabályában rendelkezzen az ezen irányelv 137. cikkében meghatározott azon lehetőségről, hogy az adóalanyok számára engedélyezi az ilyen ingatlanok értékesítése utáni adózás választását. Márpedig – a kérdést előterjesztő bíróság vizsgálatának függvényében – az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból nem tűnik megállapíthatónak, hogy Románia a jogszabályában alkalmazta az említett lehetőséget.
- 50 E tekintetben, még feltételezve is azt, hogy ez utóbbi lehetőség fennáll a román jogszabályban, az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből világosan kitűnik, hogy D. Marcu nem választotta az alapügyben szóban forgó ügyletek utáni adózást, mivel először is nem volt héanyilvántartásba véve, ezt követően pedig – amikor az adóhatóság hivatalból adóalanynak tekintette és a szóban forgó ügyletek miatt adóhatározatot bocsátott ki vele szemben – vitatta e határozat jogszerűségét.

- 51 Következésképpen, ha az alapügyben szóban forgó ügyletek vagy azok közül egyes ügyletek a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontja értelmében vett ingatlanügyleteket foglalják magukban, mivel Románia elmulasztotta jogszabályában alkalmazni a 2006/112 irányelv 137. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontjában megállapított azon lehetőséget, hogy adóalanyai számára engedélyezze az ezen ügyletek utáni adózás választását, vagy D. Marcu ezen irányelv 137. cikke szerinti, arra irányuló kifejezett kérelme hiányában, hogy ezen ügyletek után héát alkalmazzanak, nem teljesülnek az említett irányelv 199. cikke (1) bekezdése c) pontjának alkalmazási feltételei, következésképpen az olyan fordított adózási mechanizmust, mint amelyet ezen irányelv előír, nem lehet alkalmazni.
- 52 Feltéve másodszor is, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletek a 2006/112 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja értelmében vett ingatlanügyletekre irányulnak, a fordított adózási mechanizmus annál kevésbé alkalmazható az említett ügyletekre, mivel azok nem szerepelnek a 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésének a)–g) pontjában kimerítően felsorolt ügyletek közé.
- 53 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek az elemzéséből az következik, hogy az ezen irányelvben előírt fordított adózási mechanizmus nem alkalmazható az alapügyben szóban forgó ügyletekre. Ennek eredményeképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés, amely e mechanizmus alkalmazási módjaira vonatkozik, hipotetikus jellegű, és a jogvita megoldásához nem szükséges azt megválaszolni. Így e kérdés elfogadhatatlan.
- 54 A fenti megfontolások összességére tekintettel meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatal iránti jelen kérelem elfogadhatatlan.

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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

A Curtea de Apel București (bukaresti fellebbviteli bíróság, Románia) által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlan.

Aláírások