



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2019. december 19.\*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – Adóköteles ügyletek – Az előzetesen felszámított adó levonása – Az ingatlan-nyilvántartásban nem szereplő ingatlanok megszerzése – Az említett nyilvántartásba való első bejegyzéshez kapcsolódó költségeknek a vevő általi viselése – Szakosodott harmadik társaságok igénybevétele – Szolgáltatásnyújtásban való közreműködés vagy a vállalkozás szükségleteire végzett befektetéshez kapcsolódó költség”

A C-707/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunalul Timiș (Temes megyei törvényszék, Románia) a Bírósághoz 2018. október 30-án érkezett, 2018. november 13-i határozatával terjesztett elő

az **Amărăști Land Investment SRL**

és

a  **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara,**  
az  **Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: L. S. Rossi tanácselnök, J. Malenovský (előadó) és N. Wahl bírák,

főtanácsnok: G. Hogan,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a román kormány képviseletében C.-R. Canțar, R. I. Hațeganu és L. Lițu, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és A. Biolan, 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 közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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) 24., 28., 167. és 168. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az Amărăști Land Investment SRL és a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Temesvári regionális adóügyi főigazgatóság, Románia), valamint az Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș (Temes megyei adóhatóság, Románia) között a hozzáadottérték-adó (héta) visszatérítéséhez való, azon ügyletekhez kapcsolódó jog tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyek révén az Amărăști Land Investment saját költségén megtette a szükséges lépéseket az általa megszerezni kívánt telkeknek a nemzeti ingatlan-nyilvántartásba (a továbbiakban: ingatlan-nyilvántartás) való első bejegyzéséhez.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

- 3 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében:  
„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:  
[...]  
c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.
- 4 Ezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése így rendelkezik:  
„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”
- 5 Az említett irányelv 28. cikkének a szövege a következő:  
„Azt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna.”
- 6 Ugyanezen irányelv 167. cikke a következőképpen rendelkezik:  
„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”
- 7 Ugyanezen irányelvnek az „Adólevonás” című X. címében foglalt 168. cikke kimondja:  
„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:  
a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

[...]”.

### ***A román jog***

#### *A 227/2015. sz. törvény*

- 8 A Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (az adókédekről szóló 227/2015. sz. törvény) 297. cikkének (4) bekezdése értelmében:

„Minden adóalany jogosult a beszerzéseket terhelő héa levonására, ha ezen utóbbiakat a következő tevékenységek céljára használják fel:

- a) adóköteles tevékenységek

[...]”

- 9 E törvény 271. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Azt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna.”

#### *A polgári törvénykönyv*

- 10 A Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României (a román polgári törvénykönyvről szóló 287/2009 sz. törvény; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2011. július 15-i 505. szám; a továbbiakban: polgári törvénykönyv) 885. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Eltérő törvényi rendelkezések hiányában az ingatlan-nyilvántartásban szereplő ingatlanokon fennálló dologi jogok mind a felek jogviszonyában, mind pedig harmadik személyekkel szemben kizárólag e jogoknak a nyilvántartásba vételt igazoló cselekmény vagy tény alapján történő, ingatlan-nyilvántartásba való bejegyzésével szerezhetők meg.”

- 11 A polgári törvénykönyv 886. cikke értelmében:

„A törvény eltérő rendelkezése hiányában valamely, ingatlanra vonatkozó dologi jog a dologi jogok megszerzésére vagy megszűnésére vonatkozó szabályok alapján módosítható.”

- 12 E törvénykönyv 888. cikke értelmében:

„Az ingatlan-nyilvántartásba vételre közjegyzői okirat, jogerős ítélet, öröklési bizonyítvány vagy – a törvény erre vonatkozó rendelkezése esetén – közigazgatási hatóság által elfogadott más aktus alapján kerül sor.”

- 13 Az említett törvénykönyv 893. cikke a következőket mondja ki:

„Dologi jog kizárólag:

- a) olyan személlyel szemben jegyezhető be, aki a kérelem iktatásának napján a bejegyzéssel érintett jog jogosultjaként szerepel a nyilvántartásban;

[...]”.

14 A polgári törvénykönyv 1244. cikke előírja:

„A törvényben meghatározott egyéb eseteken felül az ingatlan-nyilvántartásba kötelezően bejegyzendő dologi jogokat átruházó vagy keletkeztető megállapodásokat – semmisség terhe mellett – közokiratba kell foglalni.”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 15 Az Amărășuti Land Investment 2014-ben mezőgazdasági tevékenységek végzése céljából jött létre, és ennek érdekében e társaság földterületeket vásárolt.
- 16 E földterületek megszerzésének folyamata két szakaszból állt. Először is, előszerződés jött létre a földterületeket eladni kívánó személy és az Amărăști Land Investment között, amelynek révén ez utóbbi kötelmi követelést szerzett az e földterületek feletti tulajdonra. Másodszor, a törvényben a földterületekre vonatkozó adásvételi szerződés megkötése tekintetében előírt adminisztratív alakiságok teljesítését követően az érintett felek aláírták e szerződést.
- 17 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a román jog előírja, hogy az alapügyben szóban forgó földterületekhez hasonló ingatlanokra vonatkozó adásvételi szerződéseket közokiratokba foglalják, és ahhoz, hogy erre érvényesen sor kerülhessen, az érintett földterületeknek szerepelniük kell az ingatlan-nyilvántartásban, és abban az eladónak kell szerepelnie e földterületek tulajdonosaként, ami nem állt fenn az alapügyben szóban forgó földterületek esetében.
- 18 Ingatlanbefektetései keretében és az e földterületekre vonatkozó adásvételi szerződés megkötéséhez szükséges adminisztratív követelmények teljesítése érdekében az Amărăști Land Investment a saját költségén igénybe vett harmadik személyek, azaz ügyvédek, közjegyzők, valamint földmérésre szakosodott társaságok által nyújtott szolgáltatásokat. Különösen, a földterületeknek az ingatlan-nyilvántartásba történő első bejegyzése céljából egy földméréssel foglalkozó társaság szolgáltatásait vette igénybe.
- 19 Az érintett földterületekre vonatkozó előszerződések olyan záradékot tartalmaztak, amelynek értelmében a jövőbeni eladó kinyilvánította, hogy hozzájárul ahhoz, hogy az Amărăști Land Investment saját költségén elvégezze az ügyiratok gyűjtésével és szerkesztésével, a dokumentumok hitelesítésével és nyilvántartásba vételével, a földméréssel, valamint az ingatlan-nyilvántartásba történő bejegyzéssel kapcsolatos összes cselekményt. Ezenkívül e bíróság értesült arról, hogy minden, az Amărăști Land Investment által lefolytatott nyilvántartásba vételi eljárás teljes mértékben szükséges volt ahhoz, hogy az adásvételi szerződést közokiratba foglalhassák.
- 20 Az említett földterületeknek az ingatlan-nyilvántartásba való első bejegyzésével kapcsolatos költségeket, amelyeket a szerződő felek közös megegyezéssel hektáronként 750 euróra értékelték, nem számlázták vissza az eladónak. Az előszerződések ezenkívül kikötötték, hogy az Amărăști Land Investment azok megkötésekor megfizeti az eladónak a földterületek teljes vételárát, amely nem foglalta magában a telexkönyvvel kapcsolatos műveletek ellenértékét.
- 21 Egyébiránt ezen előszerződések tartalmaztak egy olyan kikötést, amelynek értelmében az eladók kötelesek voltak az Amărăști Land Investmentnek megfizetni az érintett földterületek ingatlan-nyilvántartásba való bejegyzése céljából felmerült költségeket, valamint hektáronként 2000 euró kártérítést, ha az eladó neki betudható szerződésszegés miatt vagy bármely más okból – kivéve, amennyiben az az Amărăști Land Investmentnek volt betudható – nem felelt meg azon kötelezettségének, hogy a rögzített határidőn belül adásvételi szerződést kössön.

- 22 A földterület megszerzését követően az Amărăști Land Investment 2017. január 23-án 73 828 román lej (RON) (hozzávetőleg 15 456 euró) összegű héa visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be, amelynek az adóhatóság helyt adott.
- 23 Ezután azonban e hatóság 41 911 RON (hozzávetőleg 8772 euró) összegű héa tekintetében adókülönbözetet állapított meg azzal az indokkal, hogy a jelen ítélet 20. pontjában említett, hektáronkénti 750 eurós összeg azon szolgáltatás ellenértékét képezi, amelyet az Amărăști Land Investment az eladók részére az említett földterületek átruházása ellenében nyújtott az érintett földterületek nyilvántartásba vételével, valamint az e földterületekre vonatkozó, közokiratba foglalt adásvételi szerződések megkötésével kapcsolatban. Az említett hatóság e tekintetben arra hivatkozott, hogy a szóban forgó földterületek ellenében az Amărăști Land Investment egyrészt vételárat fizetett meg, másrészt olyan szolgáltatást nyújtott az eladók számára, amelynek költségeit szükségszerűen ez utóbbiaknak kellett viselniük.
- 24 Az Amărăști Land Investment panaszt nyújtott be a héakülönbözetről szóló adómegállapító határozat ellen, amelyet az adóhatóság azzal az indokkal utasított el, hogy e társaság a szóban forgó szolgáltatásokat a saját nevében, de az eladók javára nyújtotta, anélkül azonban, hogy az ellenértéket kiszámlázta volna a kedvezményezetteknek, és nem szedte be az e szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó héát sem.
- 25 A kérdést előterjesztő bíróság előtt az Amărăști Land Investment azt állítja, hogy az általa viselt, és a hektáronként 750 euróra értékelt költségek adóköteles tevékenység érdekében felmerült költségek, amelyek tekintetében jogosult a héa levonására.
- 26 Ezenkívül arra hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó földterületeknek az ingatlan-nyilvántartásba való bejegyzéséhez kapcsolódó költségek összegét azért határozták meg hektáronként 750 euróban, hogy megkönnyítsék a számára abban az esetben okozott kár értékelését, ha az eladók nem tettek volna eleget azon kötelezettségüknek, hogy megkössék a földterületekre vonatkozó, közokiratba foglalt adásvételi szerződéseket. Az Amărăști Land Investment pontosítja, hogy a gyakorlatban ez az összeg, amely ügyletről ügyletre eltérő volt, az említett 750 eurónál magasabb vagy annál alacsonyabb is lehetett.
- 27 Mivel úgy ítélte meg, hogy az előtte folyamatban lévő jogvitához az uniós jog rendelkezéseinek értelmezése szükséges, a Tribunalul Timiș (Temes megyei törvényszék, Románia) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelvet] és különösen annak 24., 28., 167. cikkét és 168. cikkének a) pontját, hogy az átruházás időpontjában az [ingatlan-nyilvántartásba] (telekkönyv) be nem jegyzett és a kataszterbe fel nem vett ingatlanok adásvétele keretében a vevő – mint adófizetésre kötelezett személy –, aki szerződés alapján kötelezettséget vállal arra, hogy saját költségén megteszi az ezen ingatlanok közhiteles ingatlan-nyilvántartásba történő első bejegyzéséhez szükséges lépéseket, az eladó számára szolgáltatást nyújt vagy a saját ingatlan-beruházásához kapcsolódó olyan szolgáltatásokat vesz igénybe, amelyek tekintetében el kell ismerni a héa levonásához való jogot?
- 2) Értelmezhető-e úgy a [héairányelv], és különösen annak 167. cikke és 168. cikkének a) pontja, hogy a felperesnél – mint adófizetésre kötelezett személynél – felmerült azon költségek, amelyek olyan ingatlanok közhiteles ingatlan-nyilvántartásba történő első bejegyzése alkalmával terhelik őt, amely ingatlanok tekintetében a vevőt megilleti annak joga, hogy a tulajdonjog jövőbeni átruházását követelje, és amelyeket olyan eladók ruháztak át a vevőre, amelyek az ingatlanokon fennálló saját tulajdonjogukat az ingatlan-nyilvántartásba nem jegyeztették be, beruházást előkészítő tevékenységnek minősíthetők-e, amelyek után az adófizetésre kötelezett személyt a héa levonásához való jog illeti meg?

- 3) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelvet], és különösen annak 24., 28., 167. cikkét és 168. cikkének a) pontját, hogy a felperesnél – mint adófizetésre kötelezett személynél – felmerült azon költségeket, amelyek a javára átruházott olyan ingatlanok közhiteles ingatlan-nyilvántartásba történő első bejegyzése alkalmával terhelik őt, amelyek tekintetében a vevőt megállapodás alapján megilleti az a jog, hogy a tulajdonjog olyan eladók általi jövőbeni átruházását követelje, amelyek az ingatlanokon fennálló saját tulajdonjogukat az ingatlan-nyilvántartásba nem jegyeztették be, az eladók részére nyújtott szolgáltatásoknak kell minősíteni egy olyan összefüggésben, amelyben az eladó és a vevő arról állapodtak meg, hogy az ingatlanok ára a telekkönyvvel kapcsolatos műveletek ellenértékét nem tartalmazza?
- 4) A [héairányelv] értelmében a tulajdonjog eladó által történő jövőbeni átruházásának követeléséhez való, a vevőt megillető jog tárgyát képező, átruházott ingatlanokhoz kapcsolódó adminisztratív költségeket, nem kizárólagosan a közhiteles ingatlan-nyilvántartásba történő első bejegyzés költségeit is beleértve, kötelezően az eladónak kell-e viselnie? Vagy ezeket a költségeket – a felek megállapodása alapján – a vevő vagy az ügyletben résztvevő bármely fél viselheti, aminek következtében az érintett felet megilleti a héra levonásához való jog?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

#### ***A negyedik kérdéstről***

- 28 Negyedik kérdésével, amelyre először kell válaszolni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha az olyan ügyletben részt vevő felek, amelynek célja ingatlan tulajdonának átruházása, abban állapodnak meg, hogy a jövőbeli vevő (a továbbiakban: vevő) részben vagy egészben viseli az ezen ügyletbe kapcsolódó, különösen az ezen ingatlan ingatlan-nyilvántartásba való első bejegyzéséhez fűződő költségeket, valamint az, hogy a vevő részére következképpen elismerjék a héra levonásához való jogot.
- 29 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a héairányelv nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely korlátozná az olyan ingatlan-adásvételi ügyletben részt vevő felek szabadságát, mint amelyről az alapügyben is szó van, hogy szerződésben meghatározzák, melyiküket fogja terhelni az ezen ügyletbe kapcsolódó adminisztratív alakiságok teljesítésének költsége.
- 30 Továbbá emlékeztetni kell arra, hogy – amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik – az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás azt követeli meg, hogy az olyan ingatlanok, amelynek eladását tervezik, szerepelnie kell az ingatlan-nyilvántartásba, és hogy az adásvételi szerződés semmisségének terhe mellett azt a személyt, aki eladói minőségben jár el, ezen ingatlan tulajdonosaként tüntesse fel.
- 31 Márpedig ezen ingatlan ingatlan-nyilvántartásba való első bejegyzése és tulajdonosának feltüntetése e nyilvántartásban nem tartozik az ingatlan-adásvétel felei szerződéses szabadságának körébe, mivel azok az eladót terhelő törvényes kötelezettséget képeznek.
- 32 Így az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan szerződési feltétel beillesztése, amelynek az a célja, hogy az ingatlan vevőjének kell viselnie az említett ingatlan ingatlan-nyilvántartásba való első bejegyzéséhez és tulajdonosának feltüntetéséhez kapcsolódó költségeket, nem térhet el a kötelezettség törvényes jellegétől, amely a jövőbeli eladót (a továbbiakban: eladó) terheli, és amely az ilyen költségek forrását képezi, valamint az e kötelezettséget nem is helyettesítheti.



- 33 Következésképpen önmagában az a tény, hogy egy ilyen kikötés szerepel egy ingatlan-adásvételi előszerződésben, nem meghatározó annak megállapítása szempontjából, hogy a vevő rendelkezik-e az érintett ingatlanoknak az ingatlan-nyilvántartásba történő első bejegyzésével kapcsolatos költségek megfizetése utáni héa levonásához való joggal.
- 34 A fenti megfontolások összességére tekintettel a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy az olyan ügyletben részt vevő felek, amelynek célja ingatlanok tulajdonának átruházása, abban a kikötésben állapodjanak meg, hogy a vevő részben vagy egészben viseli az ezen ügyletbe kapcsolódó, különösen az ezen ingatlanoknak az ingatlan-nyilvántartásba történő első bejegyzésével kapcsolatos adminisztratív alakiságokkal kapcsolatos költségeket. Mindazonáltal önmagában az a tény, hogy egy ilyen kikötés szerepel egy ingatlan-adásvételi előszerződésben, nem meghatározó annak megállapítása szempontjából, hogy a vevő rendelkezik-e az érintett ingatlanoknak az ingatlan-nyilvántartásba történő első bejegyzésével kapcsolatos költségek megfizetése utáni héa levonásához való joggal.

### *Az első és a második kérdéstről*

- 35 Első és harmadik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen és másodsorban vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvet, és különösen annak 28. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az ingatlan-nyilvántartásba be nem jegyzett ingatlanokra vonatkozó adásvételi előszerződés keretében azt az adóalany vevőt, aki – amint arra az eladóval szemben szerződéses kötelezettséget vállalt – a szóban forgó ingatlanoknak az említett nyilvántartásba való első bejegyzéséhez szükséges lépéseket harmadik személy adóalanyok által nyújtott szolgáltatások igénybevételével tette meg, úgy kell tekinteni, mint aki az említett 28. cikk értelmében maga nyújtotta a szóban forgó szolgáltatásokat az eladó részére, még akkor is, ha a szerződő felek megállapodtak abban, hogy az említett ingatlanok eladási ára nem foglalja magában a telekkönyvvel kapcsolatos műveletek ellenértékét.
- 36 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a héairányelv 28. cikke rögzíti, hogy az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mint aki az adott szolgáltatást maga vette igénybe és nyújtotta.
- 37 Ily módon e rendelkezés két, azonos, egymást követően nyújtott szolgáltatás vélelmét állította fel, amennyiben a gazdasági szereplőt, aki a szolgáltatásnyújtásban közvetít, és egyúttal bizományosnak minősül, úgy kell tekinteni, mint aki először igénybe vette a kérdéses szolgáltatásokat a szakosodott szolgáltatótól azelőtt, hogy másodsorban e szolgáltatásokat azon gazdasági szereplő részére nyújtotta volna akinek a megbízásából eljár (2017. május 4-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet, C-274/15, EU:C:2017:333, 86. pont).
- 38 A fentiekre való tekintettel, mivel a 2006/112 irányelv 28. cikke az említett irányelv „Adóztatandó ügyletek” elnevezésű IV. címében található, meg kell állapítani, hogy amennyiben az a szolgáltatásnyújtás, amely tekintetében a gazdasági szereplő közvetítőként jár el, a héa hatálya alá tartozik, az említett gazdasági szereplő és azon gazdasági szereplő közötti jogviszony, akinek a megbízásából eljár, szintén héaköteles (2017. május 4-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet, C-274/15, EU:C:2017:333, 87. pont).
- 39 Először is, az alapügyben nem vitatott, hogy amikor harmadik személyekkel szerződést kötött az érintett ingatlanok ingatlan-nyilvántartásba való bejegyzéséhez szükséges lépések megtétele céljából, az Amărăști Land Investment a saját nevében járt el.

- 40 Másodszor, ami azt a kérdést illeti, hogy ennek keretében az Amărăști Land Investment az említett ingatlanok eladójának javára járt-e el, emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a jelen ítélet 31. pontjából is következik – az ingatlan ingatlan-nyilvántartásba való első bejegyzésének kötelezettsége olyan törvényes kötelezettséget jelent, amely az eladót terheli, akinek e nyilvántartásban ezen ingatlan tulajdonosaként kell szerepelnie.
- 41 Ebből következik, hogy ha az említett ingatlan eladójával kötött szerződés alapján a vevő saját költségén teljesíti az ugyanezen ingatlan ingatlan-nyilvántartásba való első bejegyzéséhez, valamint az ingatlan tulajdonosának e nyilvántartásban való feltüntetéséhez szükséges lépéseket annak érdekében, hogy teljesüljenek az utóbbit terhelő törvényes kötelezettségek, ezeket a lépéseket a héairányelv 28. cikke értelmében más személy javára teljesítettnek kell tekinteni.
- 42 Harmadszor, tekintettel arra, hogy a héairányelv 28. cikkének szövege nem ír elő a szolgáltatásnyújtás közvetítésének visszerhes jellegével kapcsolatos feltételt, e cikk alkalmazása szempontjából nem releváns az a körülmény, hogy az érintett ingatlan ingatlan-nyilvántartásba való első bejegyzéséhez kapcsolódó költségeket a vevő nem számlázta vissza az eladónak, és így a telekkönyvvel kapcsolatos műveletek ellenértékét nem foglalták bele az ingatlan vételárába.
- 43 A fenti megfontolásokra tekintettel az első és a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet, különösen annak 28. cikkét, úgy kell értelmezni, hogy az ingatlan-nyilvántartásba be nem jegyzett ingatlanokra vonatkozó adásvételi előszerződés keretében azt az adóalany vevőt, aki – amint arra az eladóval szemben szerződéses kötelezettséget vállalt – a szóban forgó ingatlanoknak az említett nyilvántartásba való első bejegyzéséhez szükséges lépéseket harmadik személy adóalanyok által nyújtott szolgáltatások igénybevételével tette meg, úgy kell tekinteni, mint aki az említett 28. cikk értelmében maga nyújtotta a szóban forgó szolgáltatásokat az eladó részére, még akkor is, ha a szerződő felek megállapodtak abban, hogy az említett ingatlanok eladási ára nem foglalja magában a telekkönyvvel kapcsolatos műveletek ellenértékét.

### ***A második kérdéstről***

- 44 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelvet, és különösen annak 167. cikkét és 168. cikkének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az olyan, mezőgazdasági tevékenységek végzése céljából létrehozott társaság által viselt költségek, amely az általa megszerzendő földterületeknek az ingatlan-nyilvántartásba való első bejegyzése céljából harmadik személyek szolgáltatásait veszi igénybe, az általa végzendő gazdasági tevékenység szükségleteit szolgáló beruházási költségeknek minősíthetők.
- 45 Amint az az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből és magának az első kérdésnek a szövegéből is kitűnik, úgy tűnik, hogy a második kérdést arra az esetre tették fel, ha nem kellene úgy tekinteni a szóban forgó szolgáltatásokat, mint amelyeket a héairányelv 28. cikk értelmében a vevő maga nyújtott az eladónak.
- 46 Mivel a Bíróság az első és a harmadik kérdésre adott válaszában úgy ítélte meg, hogy az olyan vevőt, mint az alapeljárás felperese, úgy kell tekinteni, mint aki a héairányelv 28. cikk értelmében az eladónak a szóban forgó szolgáltatásokat maga nyújtotta, a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

### **A költségekről**

- 47 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 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy az olyan ügyletben részt vevő felek, amelynek célja ingatlanok tulajdonának átruházása, abban a kikötésben állapodjanak meg, hogy a leendő vevő részben vagy egészben viseli az ezen ügylethez kapcsolódó, különösen az ezen ingatlanoknak a nemzeti ingatlan-nyilvántartásba történő első bejegyzésével kapcsolatos adminisztratív alakiságokkal kapcsolatos költségeket. Mindazonáltal önmagában az a tény, hogy egy ilyen kikötés szerepel egy ingatlan-adásvételi előszerződésben, nem meghatározó annak megállapítása szempontjából, hogy a leendő vevő rendelkezik-e az érintett ingatlanoknak a nemzeti ingatlan-nyilvántartásba történő első bejegyzésével kapcsolatos költségek megfizetése utáni hozzáadottérték-adó levonásához való joggal.**
- 2) **A 2006/112 irányelvet, különösen annak 28. cikkét, úgy kell értelmezni, hogy a nemzeti ingatlan-nyilvántartásba be nem jegyzett ingatlanokra vonatkozó adásvételi előszerződés keretében azt az adóalany leendő vevőt, aki – amint arra a leendő eladóval szemben szerződéses kötelezettséget vállalt – a szóban forgó ingatlanoknak az említett nyilvántartásba való első bejegyzéséhez szükséges lépéseket harmadik személy adóalanyok által nyújtott szolgáltatások igénybevételével tette meg, úgy kell tekinteni, mint aki az említett 28. cikk értelmében maga nyújtotta a szóban forgó szolgáltatásokat a leendő eladó részére, még akkor is, ha a szerződő felek megállapodtak abban, hogy az említett ingatlanok eladási ára nem foglalja magában a telekkönyvvel kapcsolatos műveletek ellenértékét.**

Aláírások