



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2020. július 16.\*

„Előzetes döntéshozatal – 2006/112/EK irányelv – Hozzáadottérték-adó (héta) – A 9. cikk (1) bekezdése – Az »adóalany« fogalma – Ügyvédi hivatást gyakorló személy – Jogerős bíróság határozat – A jogerő elve – Ezen elv terjedelme abban az esetben, ha e határozat összeegyeztethetetlen az uniós joggal”

A C-424/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel București (bukaresti ítélőtábla, Románia) a Bírósághoz 2019. május 29-én érkezett, 2019. február 15-i határozatával terjesztett elő

az **UR ügyvédi iroda**

és

az **Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,**

az **Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,**

**MJ,**

**NK**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: M. Safjan tanácselnök, R. Silva de Lapuerta, a Bíróság elnökhelyettese (előadó), N. Jääskinen bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az UR ügyvédi iroda képviseletében D. Rădescu avocat,

\* Az eljárás nyelve: román.

- a román kormány képviselőjében kezdetben: C. R. Canțăr, R. I. Hațeganu és A. Rotăreanu, később: E. Gane, R. I. Hațeganu és A. Rotăreanu, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és A. Armenia, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 9. cikke (1) bekezdésének és a jogerő elvének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az UR ügyvédi iroda (a továbbiakban: UR), valamint az Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (a 3. kerület költségvetési hivatala képviselőjében a bukaresti regionális költségvetési főigazgatóság, Románia), az Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (a 3. kerület költségvetési hivatala, Románia), MJ és NK között az UR hozzáadottérték-adó (hÉA) kötelezettsége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

- 3 A 2006/112 irányelv 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 9. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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.”

### ***A román jog***

- 5 A Codul de procedură civilă (polgári perrendtartás) alapeljárásban alkalmazandó változatának „A jogerő joghatásai” című 431. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Senkit sem lehet kétszer bíróság elé állítani ugyanabban a minőségében, ugyanazon cselekmény miatt és ugyanabban a tárgyban.

(2) Bármely fél hivatkozhat egy másik ügyben hozott jogerős határozatra, ha kapcsolat áll fenn e másik ügy elbírálásával.”

- 6 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a jogerő „negatív vagy kizáró hatása” akadályát képezi az új ítéletnek, amennyiben azonos a felek, a jogalap és a kereset tárgya, míg a jogerő „pozitív hatása” lehetővé teszi bármely fél számára, hogy valamely jogvita keretében hozott határozat jogerejére hivatkozzon, amennyiben e jogvita elbírálásával olyan kapcsolat áll fenn, mint például a felmerült vitatott kérdések azonossága.

- 7 E perrendtartásnak „A jogerő kifogása” című 432. cikke a következőket írja elő:

„A bíróság vagy a felek az eljárás bármely szakaszában, akár a fellebbviteli bíróság előtt is, hivatkozhatnak a jogerő kifogására. Amennyiben helyt adnak a kifogásnak, ez azzal járhat, hogy az érintett félnek súlyosbítja a saját keresete nyomán a megtámadott határozatból eredő helyzethez képest fennálló helyzetét.”

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

- 8 Az UR, egy Romániában letelepedett ügyvédi iroda 2015. május 28-án kérte a 3. kerület költségvetési hivatalától, hogy a 2002. évtől kezdődő hatállyal töröljék a héaalanyok nyilvántartásából, és térítsék vissza az e hivatal által a 2010. január 1. és 2014. december 31. közötti időszakban beszedett héat, azzal az indokkal, hogy tévesen jegyezték be e nyilvántartásba.
- 9 Tekintettel arra, hogy a hatóság nem válaszolt e kérelemre, az UR keresetet indított az alapeljárás alperesei ellen a Tribunalul București (bukaresti törvényszék, Románia) előtt annak érdekében, hogy az kötelezze a 3. kerület költségvetési hivatalát arra, hogy törölje őt a héaalanyok nyilvántartásából, és az alapeljárás alpereseit egyetemlegesen a beszedett héa részére való visszatérítésére kötelezze.
- 10 2017. február 17-i határozatával a Tribunalul București (bukaresti törvényszék) elutasította az UR keresetét.
- 11 Az e határozattal szemben a Curtea de Apel București (bukaresti ítélőtábla, Románia) előtt benyújtott fellebbezés alátámasztására az UR a véglegessé vált 2018. április 30-i ítélet jogerejére hivatkozik, amelyben ugyanezen bíróság a Tribunalul București (bukaresti törvényszék) 2016. szeptember 21-i ítéletét helybenhagyva kimondta, hogy az olyan adóalany, mint az UR, amely ügyvédi hivatást szabadon folytat, semmiféle gazdasági tevékenységet nem végez, és ezért nem tekinthető úgy, mint amely termékértékesítési vagy a szolgáltatásnyújtási ügyleteket végez, mivel az ügyfeleivel kötött szerződések jogi segítségnyújtásra, nem pedig szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződések (a továbbiakban: 2018. április 30-i ítélet).
- 12 E körülmények között határozott úgy a Curtea de Apel București (bukaresti ítélőtábla), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) A [2006/112] irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett »adóalany« fogalma magában foglalja-e az ügyvédi hivatást gyakorló személyeket is?

- 2) Az uniós jog elsőbbségének elve lehetővé teszi-e, hogy egy későbbi eljárásban el lehessen térni a *res iudicata* hatástól olyan jogerős bírósági határozat esetében, amelyben a bíróság lényegében azt állapította meg, hogy az ügyvéd a [héáról] szóló nemzeti szabályozás alkalmazása és értelmezése során nem ruház át termékeket, nem végez gazdasági tevékenységet és nem szolgáltatásnyújtásra, hanem jogi segítségnyújtásra köt szerződéseket?”

## Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

### Az első kérdésről

- 13 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az ügyvédi hivatást gyakorló személyt az e rendelkezés értelmében vett „adóalanyak” kell tekinteni.
- 14 A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerint „adóalany” az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.
- 15 Az e rendelkezésben alkalmazott kifejezések, különösen az „az a személy” kifejezés, az „adóalany” fogalmának egy tág és a gazdasági tevékenység gyakorlásának önállóságára összpontosító meghatározást adnak abban az értelemben, hogy héaalanyak 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 (2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet, C-276/14, EU:C:2015:635, 28. pont; 2016. október 12-i Nigl és társai ítélet, C-340/15, EU:C:2016:764, 27. pont).
- 16 Ami a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdését illeti, az a „gazdasági tevékenység” fogalmát úgy határozza meg, mint a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve többek között a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is.
- 17 Következésképpen, és mivel az ügyvédi hivatás szabad foglalkozásnak minősül, a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdéséből az következik, hogy az e hivatást gyakorló személy gazdasági tevékenységet folytat, és e rendelkezés értelmében „adóalanyak” kell tekinteni.
- 18 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv nagyon tágan határozza meg a héa alkalmazási körét, ugyanis az adóköteles ügyletekre vonatkozó 2. cikkében a termékimporton kívül az adóalany által e minőségében belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített, Közösségen belüli termékbeszerzést, termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást is ide sorolja (2012. július 19-i Rēdlihs ítélet, C-263/11, EU:C:2012:497, 24. pont; 2015. szeptember 3-i Asparuhovo Lake Investment Company ítélet, C-463/14, EU:C:2015:542, 33. pont).
- 19 Ezenkívül a 2010. június 17-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-492/08, EU:C:2010:348) 49. pontjában a Bíróság kimondta, hogy valamely tagállam nem alkalmazhat kedvezményes héamértéket az ügyvédek által nyújtott olyan szolgáltatásokra, amelyekért azok a jogi segítségnyújtás keretében részben vagy egészben az államtól részesülnek költségtérítésben. Márpedig e megállapítás szükségképpen azt feltételezi, hogy e szolgáltatásokat a héa hatálya alá tartozónak tekintsék, és hogy ezen ügyvédeket, akiket ezen ítélet „nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalanyoknak” minősít, úgy tekintsék, mint akik adóalanyként járnak el.
- 20 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az ügyvédi hivatást gyakorló személyt az e rendelkezés értelmében vett „adóalanyak” kell tekinteni.

## *A második kérdéstről*

- 21 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az uniós jogot úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely nemzeti bíróság a héával kapcsolatos jogvita keretében a jogerő elvét alkalmazza, amennyiben ezen elv alkalmazása akadályát képezné annak, hogy a bíróság figyelembe vegye a héára vonatkozó uniós szabályozást.
- 22 Ebben a tekintetben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a jogerő elve úgy az uniós, mint a nemzeti jogrendekben jelentős szerepet tölt be. Ugyanis mind a jog, mind a jogviszonyok stabilitásához, illetve az igazságszolgáltatás megfelelő működésének biztosításához fontos, hogy ne lehessen többé vita tárgyává tenni azokat a bírósági határozatokat, amelyek a rendelkezésre álló jogorvoslatok kimerülését, illetve az azok előterjesztésére nyitva álló határidők elteltét követően jogerőre emelkedtek (2009. szeptember 3-i Fallimento Olimpiclub ítélet, C-2/08, EU:C:2009:506, 22. pont; 2019. szeptember 11-i Călin ítélet, C-676/17, EU:C:2019:700, 26. pont; 2020. március 4-i Telecom Italia ítélet, C-34/19, EU:C:2020:148, 64. pont).
- 23 Ennélfogva az uniós jog nem írja elő a nemzeti bíróságnak, hogy eltérjen a bírósági határozatokat jogerőre emelő belső eljárási szabályok alkalmazásától, még akkor sem, ha ez lehetővé tenné az uniós joggal összeegyeztethetetlen nemzeti helyzet orvoslását (2019. szeptember 11-i Călin ítélet, C-676/17, EU:C:2019:700, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 24 Különösen, az uniós jog nem követeli meg, hogy valamely nemzeti bírósági szerv főszabály szerint visszavonja a jogerőre emelkedett határozatát az uniós jog releváns rendelkezése Bíróság által elfogadott értelmezésének a figyelembevétele céljából (2019. szeptember 11-i Călin ítélet, C-676/17, EU:C:2019:700, 28. pont; 2020. március 4-i Telecom Italia ítélet, C-34/19, EU:C:2020:148, 66. pont).
- 25 A tárgykörre vonatkozó uniós szabályozás hiányában ugyanis a jogerő elve megvalósításának részletes szabályai a tagállamok eljárási autonómiájának elve alapján azok belső jogrendjébe tartoznak. Nem lehetnek kedvezőtlenebbek azonban, mint a hasonló belső jellegű esetekre vonatkozó szabályok (az egyenértékűség elve), és nem tehetik a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (2009. szeptember 3-i Fallimento Olimpiclub ítélet, C-2/08, EU:C:2009:506, 24. pont; 2014. július 10-i Impresa Pizzarotti ítélet, C-213/13, EU:C:2014:2067, 54. pont; 2020. március 4-i Telecom Italia ítélet, C-34/19, EU:C:2020:148, 58. pont).
- 26 Ezért, ha az alkalmazandó belső eljárási szabályok lehetővé teszik a nemzeti bíróság számára, hogy bizonyos feltételek mellett visszavonjon egy jogerőre emelkedett határozatot annak érdekében, hogy az a határozat nyomán kialakult helyzetet a nemzeti joggal összeegyeztethetővé tegye, e feltételek teljesülése esetén az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés követelményének megfelelően e lehetőségnek érvényesülnie kell abból a célból, hogy a helyzet uniós joggal való összeegyeztethetőségét helyreállítsák (2019. szeptember 11-i Călin ítélet, C-676/17, EU:C:2019:700, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 27 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy az alapeljárás felperese a 2018. április 30-i ítéletéhez kapcsolódó jogerő „pozitív hatására” hivatkozik.
- 28 E bíróság pontosítja, hogy amennyiben meg kellene állapítania, hogy ezen ítélet jogerőre emelkedett, az abban szereplő megfontolások az említett felperes számára kedvező adójogi precedenst teremthetnének, és az alapeljárás megoldásának alapját képezhetnék.
- 29 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból továbbá kitűnik, hogy az alapügy a 2010. január 1-jétől 2014. december 31-ig tartó időszakra, míg a 2018. április 30-i ítélet a 2011. január 1-jétől 2014. november 30-ig tartó időszakra vonatkozik. Ezenkívül az említett alapügy tárgya, vagyis a

héaalanyoknak a nyilvántartásából a 2002. évvel kezdődő hatállyal való törlése, és a román költségvetési hatóság által a szóban forgó időszakban beszedett héa visszatérítése iránti kérelem, eltér az említett ítélet alapjául szolgáló ügy tárgyától.

- 30 Következésképpen abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróságnak az alkalmazandó román eljárási szabályok értelmében lehetősége lenne arra, hogy az alapügyben indított keresetet elutasítsa, e bíróságnak élnie kellene ezzel, és biztosítania kellene az uniós jog, a jelen esetben a 2006/112 irányelv teljes érvényesülését, szükség esetén – saját hatáskörénél fogva – mellőzve az általa a 2018. április 30-i ítéletében elfogadott értelmezés alkalmazását, mivel ez az értelmezés nem egyeztethető össze az uniós joggal (lásd analógia útján: 2020. március 4-i Telecom Italia ítélet, C-34/19, EU:C:2020:148, 61. pont; 2020. március 5-i OPR-Finance ítélet, C-679/18, EU:C:2020:167, 44. pont).
- 31 Ellenkező esetben, ha e bíróság megállapítaná, hogy a jogerő elvének alkalmazása megakadályozná egy olyan bírósági határozat megkérdőjelezését, mint a 2018. április 30-i ítélet, holott e határozat sérti az uniós jogot, ezen alkalmazás nem akadályozhatja meg az említett bíróságot abban sem, hogy bármely, ilyen határozattal eldöntött közös kérdésre vonatkozó megállapítást megkérdőjelezen a hatáskörrel rendelkező adóhatóság ugyanazon adóalanyra, azonban eltérő adóévre vonatkozó másik határozatának a bírósági felülvizsgálata során (lásd ebben az értelemben: 2009. szeptember 3-i Fallimento Olimpiclub ítélet, C-2/08, EU:C:2009:506, 29. pont).
- 32 A jogerő elvének ilyen alkalmazása ugyanis azzal a következménnyel járna, hogy abban az esetben, ha a jogerőssé vált bírósági határozat az uniós héaszabályozás téves értelmezésén alapul, e szabályozás helytelen alkalmazása minden új adóévben megismétlődne anélkül, hogy lehetséges lenne e téves értelmezés kiigazítása (lásd ebben az értelemben: 2009. szeptember 3-i Fallimento Olimpiclub ítélet, C-2/08, EU:C:2009:506, 30. pont).
- 33 Márpedig az uniós héaszabályok tényleges alkalmazásának ilyen mértékű akadályozása nem igazolható észszerűen a jogbiztonság elvével, és ezért azt a tényleges érvényesülés elvével ellentétesnek kell tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2009. szeptember 3-i Fallimento Olimpiclub ítélet, C-2/08, EU:C:2009:506, 31. pont).
- 34 A fentiekre tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely nemzeti bíróság a héával kapcsolatos jogvita keretében a jogerő elvét alkalmazza, ha e jogvita nem olyan adózási időszakra vonatkozik, amely megegyezik az e jogerővel bíró bírósági határozat alapjául szolgáló jogvitában szóban forgó adózási időszakokkal, és nem is ugyanaz a tárgy, mint ez utóbbinak, és ha ezen elv alkalmazása akadályt képezne az uniós héaszabályozás e bíróság általi figyelembevételének.

## A költségekről

- 35 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az ügyvédi hivatást gyakorló személyt az e rendelkezés értelmében vett „adóalany” kell tekinteni.**

- 2) Az uniós joggal ellentétes az, hogy valamely nemzeti bíróság a hozzáadottérték-adóval (héta) kapcsolatos jogvita keretében a jogerő elvét alkalmazza, ha e jogvita nem olyan adózási időszakra vonatkozik, amely megegyezik az e jogerővel bíró bírósági határozat alapjául szolgáló jogvitában szóban forgó adózási időszakkal, és nem is ugyanaz a tárgya, mint ez utóbbinak, és ha ezen elv alkalmazása akadályát képezné az uniós héaszabályozás e bíróság általi figyelembevételének.

Aláírások