



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2020. szeptember 16.\*

„Előzetes döntéshozatal – 2006/112/EK irányelv – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – A 9. cikk (1) bekezdése – 193. cikk – Az »adóalany« fogalma – Közös vállalkozásról szóló szerződés – Partnerség – Valamely gazdasági tevékenység egyik partnernek való betudása – Az adó megfizetésére kötelezett adóalany meghatározása”

A C-312/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) a Bírósághoz 2019. április 16-án érkezett, 2019. április 10-i határozatával terjesztett elő az

**XT**

és

a **Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: L. S. Rossi tanácselnök, A. Prechal, a harmadik tanács elnöke (előadó), F. Biltgen bíró,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a litván kormány képviseletében K. Dieninis és V. Vasiliauskienė, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2020. április 23-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

\* Az eljárás nyelve: litván.

## Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2013. július 22-i 2013/43/EU tanácsi irányelvvel (HL 2013. L 201., 4. o.) módosított, 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: 2006/112 irányelv) 9. cikke (1) bekezdésének, 193. cikkének és 287. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az XT és a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (a Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett működő nemzeti adóhatóság) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya a Vilnius apskritis valstybinė mokesčių inspekcija (vilniusi kerületi adóhatóság, Litvánia) által az XT-vel szemben kibocsátott meghagyás, amely be nem jelentett ingatlanügyletek utáni hozzáadottérték-adó (hÉA) késedelmi kamatokkal növelt összegének, valamint bírságnak a megfizetésére irányul.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

- 3 A 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerint:

„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.”

- 4 Ezen irányelv 14. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

(2) Az (1) bekezdésben említetten kívül termékértékesítésnek minősülnek a következők:

[...]

c) termék vásárlásra vagy eladásra szóló bizományi szerződés alapján történő átadása;

(3) A tagállamok bizonyos építési munkák elvégzését termékértékesítésnek tekinthetik.”

- 5 Ugyanezen irányelv 28. cikke értelmében:

„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 A 2006/112 irányelv 193. cikke előírja:

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

7 Ezen irányelv 226. cikke a következőképpen szól:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[...]

5) az adóalany és a vevő (megrendelő) teljes neve és címe;

[...]”

8 Ugyanezen irányelv 287. cikkének szövege a következő:

„Az 1978. január 1-jét követően csatlakozó tagállamok adómentességet biztosíthatnak azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg az alábbi összegek nemzeti valutában kifejezett, csatlakozásuk napján érvényes átváltási árfolyamon számított ellenértékét:

[...]

Litvánia: 29 000 [euró];

[...]”

9 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 287. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazásának a Litván Köztársaság számára történő engedélyezéséről szóló, 2011. május 30-i 2011/335/EU tanácsi irányelv 1. cikke (HL 2011. L 150, 6. o.) a következőképpen rendelkezik:

„A 2006/112/EK irányelv 287. cikkének (11) bekezdésétől való eltéréssel a Litván Köztársaság adómentességet biztosíthat azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele legfeljebb 45 000 [euró] nemzeti valutában kifejezett, az Európai Unióhoz való csatlakozás napján érvényes átváltási árfolyamon számított ellenértékének felel meg.”

### *A litván jog*

#### *A héatörvény*

10 A Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (a Litván Köztársaság hozzáadottérték-adóról szóló törvénye, Žin., 2002., 35–1271. sz.; a továbbiakban: héatörvény) 2010–2013. adóévekben hatályos változata szerinti 2. cikke értelmében:

„[...]”

2. „Adóalanyak” minősül a Litván Köztársaság adóalanya vagy a külföldi illetőségű adóalany.

[...]

15. »A Litván Köztársaság adóalanya« a végzett gazdasági tevékenységre tekintet nélkül a Litván Köztársaság jogi vagy természetes személye, valamint a Litván Köztársaságban letelepedett olyan kollektív befektetési vállalkozás, amely nem rendelkezik jogi személyiséggel és befektetési alapként jár el;

[...]

- 11 A héatörvény 71. cikkének szövege a következő:

„(1) A héanyilvántartásba történő bejelentkezés és a héa megállapításának, valamint a költségvetésbe történő befizetésének kötelezettsége az ország területén terméket értékesítő és szolgáltatást nyújtó adóalanyokat terheli. A héanyilvántartásba történő bejelentkezésre kötelezett személynek héanyilvántartásba vétel iránti kérelmet kell benyújtania.”

(2) A [71. cikk] (1) bekezdés[é]től eltérve, a Litván Köztársaság adóalánya nem köteles a héanyilvántartásba vétel iránti kérelem benyújtására, sem pedig a héa megállapítására, valamint annak a költségvetésbe történő befizetésére, amennyiben a belföldön végzett gazdasági tevékenység keretében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások után kapott ellenérték teljes összege éves szinten (a megelőző tizenkét hónap tekintetében) nem haladja meg a 155 000 [litván] litát [LTL] [hozzávetőleg 45 000 euró]. A héát az ezen összeghatár átlépésének hónapjától kezdve kell megállapítani. Az értékesített termékek és a nyújtott szolgáltatások tekintetében nem kell héát megállapítani, ha ellenértékük nem haladja meg a meghatározott 155 000 [LTL] összeget. [...]

[...]

(4) A héanyilvántartásba vétel iránti kérelem benyújtásának elmulasztása nem mentesíti az adóalanyt azon kötelezettsége alól, hogy az általa értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások után héát számítson fel [...], és azt befizesse az államkincstárba [...]

- 12 A héatörvény 79. cikkének (1) és (5) bekezdése előírja:

„(1) [...] a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző adóalanyoknak héát tartalmazó számlát kell kiállítania [...]

[...]

(5) Bizonyos esetekben és a litván kormány vagy az általa felhatalmazott hatóság által meghatározott részletes szabályoknak megfelelően egyetlen számla állítható ki a több adóalany által értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás vonatkozásában.”

#### *A polgári törvénykönyv*

- 13 A Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (a Litván Köztársaság polgári törvénykönyve) a 2000. július 18-i VIII-1864. sz. törvény szerinti változatának (a továbbiakban: polgári törvénykönyv) 6.969. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A közös vállalkozásról szóló szerződéssel (partnerség) két vagy több személy (partnerek) vagyontárgyaik, ipari tevékenységük vagy ismereteik egymás közötti megosztásával kötelezettséget vállalnak arra, hogy bizonyos törvénybe nem ütköző cél érdekében együttesen járnak el, vagy közösen végeznek valamely meghatározott tevékenységet.”

- 14 E törvénykönyv 6.971. cikke kimondja:

„(1) Amennyiben a törvény vagy a közös vállalkozásról szóló szerződés másként nem rendelkezik, a partnerek által átadott vagyontárgyak, valamint a közös vállalkozás keretében előállított vagy megszerzett termékek, keletkezett jövedelmek és elért hasznok valamennyi partner osztatlan tulajdonát képezik.

[...]

(3) A partnerek egyike, aki valamennyi partner közös megegyezése alapján kerül kijelölésre, felelős a közös vagyon könyveléséért.

(4) A közös javakat használják, kezelik, és azok felett közös megegyezéssel valamennyi partner rendelkezik. Egyet nem értés esetén e részletes szabályokat az egyik partner kérelmére bíróság állapítja meg. [...]"

15 Az említett törvénykönyv 6.972. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) A közös üzletvezetést illetően valamennyi partner jogosult valamennyi partner nevében eljárni, kivéve, ha a közös vállalkozásról szóló szerződés azt írja elő, hogy az üzletvezetést az egyik partner vagy valamennyi partner együttesen látja el. Ha a partnerek csak együttesen láthatják el az üzletvezetést, minden egyes ügylethez mindenkinek a hozzájárulása szükséges.

(2) A harmadik személyekkel való jogviszonyaik keretében a partner arra vonatkozó jogkörét, hogy valamennyi partner nevében eljárjon, a többi partner által adott felhatalmazás vagy a közös vállalkozásról szóló szerződés tanúsítja.”

16 Ugyanezen törvénykönyv „Közös kiadások és veszteségek” címet viselő 6.974. cikkének szövege a következő:

„(1) A közös vállalkozáshoz kapcsolódó közös költségek és veszteségek megosztását a közös vállalkozásról szóló szerződés határozza meg. Az e kérdésre vonatkozó rendelkezés hiányában minden partner arányosan járul hozzá a közös kiadásokhoz és veszteségekhez.

(2) Érvénytelen az a rendelkezés, amely teljes egészében mentesíti valamely partnert a közös kiadásokhoz való hozzájárulás és veszteségekből való részesülés kötelezettsége alól.”

17 A polgári törvénykönyv 6.975. cikkének (3) bekezdése értelmében:

„Ha a közös vállalkozásról szóló szerződés a partnerek kereskedelmi tevékenységéhez kapcsolódik, valamennyi partner egyetemlegesen felel a közös tartozásokért, függetlenül azok jellegétől.”

18 E törvénykönyv 6.976. cikkének (1) bekezdése értelmében „[h]a a közös vállalkozásról szóló szerződés másként nem rendelkezik, a közös vállalkozásból származó nyereség a partnerek között a hozzájárulásuk értéke arányában kerül felosztásra.”

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

19 2010. február 19-én XT és egy másik természetes személy (a továbbiakban: üzleti partner) a polgári törvénykönyv 6.969. cikkének (1) bekezdése szerinti közös vállalkozásról szóló szerződést (a továbbiakban: szóban forgó szerződés) kötött „partnerség” elnevezés alatt, amelynek tárgya lakóépület építése céljából történő együttműködés (a továbbiakban: szóban forgó partnerség) volt.

20 2010. április 25-én XT az üzleti partnerével együtt úgy határozott, hogy Vilnius (Litvánia) önkormányzat területén földterületet vásárol. 2010. április 27-én XT egyedül írta alá az adásvételi szerződést e földterület tulajdonosaival. XT az ügylet összegének 30%-át, az üzleti partner pedig, aki hozzájárulását átadta XT részére, a 70%-át biztosította. Döntés született arról, hogy az említett földterület tulajdonosaként kizárólag XT kerül feltüntetésre az ingatlan-nyilvántartásban.

- 21 2010. május 5-én XT és az üzleti partnere úgy döntött, hogy öt épületből álló épületegyüttest épít, hogy XT köteles az építkezéshez szükséges dokumentumokkal kapcsolatos teendők intézésére, és hogy az építési munkák elvégzését egy olyan ingatlanfejlesztő társaságra bízzák, amelyben XT igazgatói posztot tölt be. 2010. május 22-én ingatlanfejlesztési szerződést kötöttek e társasággal, amelynek keretében az XT egyszerre jelent meg ugyanezen társaság megrendelőjeként és képviselőjeként.
- 22 2010. november 2-án XT a saját nevére szóló, öt ingatlan építésére vonatkozó építési engedélyt kapott a szóban forgó telekre.
- 23 2010. december 2-án XT és az üzleti partnere úgy döntöttek, hogy a földterület egy részével együtt értékesítik az első ingatlant, és hogy az így befolyt pénzeszközöket jövőbeli építkezésekre használják fel. Az első ingatlan adásvételi szerződését XT és a természetes személy vevők 2010. december 14-én írták alá.
- 24 2011. január 10-én a felperes és az üzleti partner megállapodást kötött a szóban forgó partnerség megszüntetéséről, valamint az eszközök és tartozások felosztásáról. E megállapodás keretében úgy határoztak, hogy az előállított eszközök egy része, így a negyedik és ötödik ingatlan feletti tulajdonjog az üzleti partnert illeti meg. XT továbbá vállalta, hogy 2017-ig 300 000 LTL (hozzávetőleg 86 886 euró) összeget fizet az üzleti partner részére az üzleti partner rá eső hozzájárulásai közötti és a közös eszközökből őket megillető részesedések közötti különbségek ellentételezése érdekében. Az említett megállapodás alapján az első, a második és a harmadik ingatlan tulajdonjoga XT-t illette meg.
- 25 Az ingatlanfejlesztő társaság 2011. február 15-én számlát állított ki, amelyen szerepeltette az első, a második és a negyedik ingatlan építése után hea címén felszámított összeget. Az ötödik ingatlan építésére vonatkozóan 2013. február 11-én állított ki számlát, amelyen hea címén fizetendő összeget tüntetett fel.
- 26 Az XT és természetes személyek között kötött szerződésekkel a második és a harmadik ingatlant 2011. május 30-án és 2012. november 13-án értékesítették.
- 27 2013. február 1-jén XT és az üzleti partnere eszköz-átruházási (megosztási) okiratot írtak alá, amelyben kikötötték, hogy XT a 2011. január 10-i megállapodásra tekintettel átruházza az üzleti partnerre a negyedik és ötödik ingatlant.
- 28 2013. február 6-án XT és az üzleti partnere a szóban forgó szerződés alapján úgy határoztak, hogy értékesítik az ötödik ingatlant, amelynek tekintetében XT tulajdonosként szerepelt az ingatlan-nyilvántartásba, továbbá hogy XT a kapott összeget átutalja üzleti partnere részére. Erre az ingatlanértékesítésre 2013. február 13-án került sor.
- 29 Mivel XT és az üzleti partnere úgy ítélte meg, hogy az ingatlanok harmadik személyek részére történő értékesítése (a továbbiakban: szóban forgó értékesítések) nem minősül héaköteles gazdasági tevékenységnek, a vevők részére kiállított számlákon szereplő összegek nem tartalmaztak héát. XT és az üzleti partnere nem vallotta be és nem is fizette meg a héát, illetve nem helyezte levonásba az előzetesen felszámított adót sem.
- 30 Az XT-nél a 2010 és 2013 közötti időszakra vonatkozóan jövedelemadó és hea adónemben lefolytatott adóellenőrzés nyomán a vilniusi adóhatóság megállapította, hogy az a tevékenység, amelybe a szóban forgó értékesítések illeszkednek, valamint maguk a szóban forgó értékesítések is úgy tekintendők, mint amelyek a hea szempontjából egyetlen gazdasági tevékenységet képeznek. A vilniusi adóhatóság, mivel megállapította, hogy XT-t terheli a felelősség a héával összefüggő kötelezettségek teljesítéséért, felszólította az ezen ügyletek után fizetendő hea késedelmi kamatokkal növelt összegének megfizetésére, valamint adóbírság megfizetésére kötelezte, ugyanakkor elismerte a javára a vele szemben előzetesen felszámított adó összegének az ingatlanfejlesztő társaság által kiállított számlákkal összhangban történő levonását.



- 31 E határozatot ezt követően a Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett működő nemzeti adóhatóság, valamint a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (a Litván Köztársaság kormánya mellett működő adójogi jogvitákban eljáró bizottság) és a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilnusi megyei közigazgatási bíróság, Litvánia) is hatályában fenntartotta. XT a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) előtt kérte e bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését.
- 32 E kereset vizsgálata keretében a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei merültek fel annak megállapítása tekintetében, hogy XT-t vagy a szóban forgó üzleti partnert, vagyis a szóban forgó szerződéssel létrehozott szervezet által magában foglalt két üzleti partner közül melyiket kell a héa alanyának tekinteni, figyelemmel arra a körülményre, hogy a litván jog a partnerséget nem ruházta fel jogi személyiséggel.
- 33 A kérdést előterjesztő bíróság e kétségeket azon megfontolásokból vezeti le, amelyek szerint egyrészt, először is, a vilnusi adóhatóság nem kérdőjelezte meg az említett partnerséget, másodsor, a szóban forgó szerződés kimondja, hogy a harmadik személyekkel fennálló jogviszonyokban XT a két üzleti partner nevében jár el, harmadszor pedig, az XT és az üzleti partnere által e szerződés teljesítése során hozott különböző döntések az XT által végrehajtott aktusok alapjául szolgálnak, ily módon az előadott ténybeli elemekre figyelemmel okkal feltételezhető, hogy XT nem önállóan végzett gazdasági tevékenységet. Ezzel szemben a szóban forgó partnerség megfelel a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében foglalt kritériumoknak.
- 34 Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a harmadik személyekkel fennálló jogviszonyokban, ideértve a szóban forgó termékértékesítéseket is, kizárólag XT vett részt, mivel üzleti partnerének tevékenysége lényegében a földterület megszerzésének részleges finanszírozására korlátozódott, és hogy az ezen értékesítésekben részt vevő vásárlók nem tudtak e partner létezéséről.
- 35 Arra az esetre, ha a Bíróság úgy ítélné meg, hogy a szóban forgó partnerséget a héa alanyának kell tekinteni, a kérdést előterjesztő bíróság második kérdésével arra kíván választ kapni, hogy milyen módon oszlanak meg a partnerek között az adójogi kötelezettségek. Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy úgy kell-e tekinteni, hogy minden egyes üzleti partner egyénileg köteles a héának a gazdasági tevékenység keretében értékesített termékek után kapott ellenértékkel arányos megfizetésére, és hogy a 2006/112 irányelv 287. cikke szerinti héamentesség kiszámítása szempontjából mit kell adóalapként figyelembe venni.
- 36 Ilyen körülmények között a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 9. cikkének (1) bekezdését és 193. cikkét, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között nem tekinthető úgy, hogy a felpereshez hasonló természetes személy a szóban forgó (gazdasági) tevékenységet »önállóan« végezte, és hogy neki kell megfizetnie a vita tárgyát képező termékértékesítéseket terhelő [héát], vagyis hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése és 193. cikke alkalmazásában a szóban forgó kötelezettségek teljesítéséért felelős »adóalany« nem pusztán a felpereshez hasonló természetes személyt, hanem a – nemzeti jog alapján adóalanyak nem minősülő és jogi személyiséggel nem rendelkező – közös vállalkozást (partnerséget) (a közös vállalkozás résztvevőit együttesen, az alapügyben a felperest és üzleti partnerét együttesen) kell tekinteni?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 193. cikkét, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között a – nemzeti jog alapján adóalanyak nem minősülő és jogi személyiséggel nem rendelkező – közös vállalkozás (partnerség) egyes résztvevői (a jelen ügyben a felperes és üzleti partnere) külön-külön fizetik meg az ingatlan adóköteles értékesítéséért kapott (őket megillető vagy részükre fizetendő) ellenérték egyes

kifizetéseit terhelő héát? Úgy kell-e értelmezni a 2006/112/EK irányelv 287. cikkét, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között az e rendelkezésben említett éves árbevétel a közös vállalkozásból származó (a közös vállalkozás résztvevői által közösen megszerzett) teljes bevételre figyelemmel kell megállapítani?”

## **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

### ***Az első kérdésről***

- 37 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését és 193. cikkét, hogy valamely természetes személy, aki valamely másik természetes személlyel olyan partnerséget létrehozó közös vállalkozásról szóló szerződést köt, amely nem rendelkezik jogi személyiséggel, és amelyet az jellemez, hogy az előbbi személy jogosult arra, hogy valamennyi üzleti partner nevében eljárjon, ugyanakkor amikor az e partnerség által végzett gazdasági tevékenység megvalósítására irányuló aktusokat hajt végre, a harmadik személyekkel fennálló jogviszonyokban egyedül és saját nevében jár el, e tevékenységet önállóan végzi, és őt úgy kell tekinteni, mint aki a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „adóalany” minősül, és mint aki egyedülként köteles az ezen irányelv 193. cikke alapján fizetendő adó megfizetésére.
- 38 A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében „»[a]adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”. Ezen irányelv 193. cikke értelmében a 194–199b. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a héát a termékértékesítést végző adóalany köteles megfizetni. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a 2006/112 irányelv ez utóbbi rendelkezéseiben említett kivételek nem alkalmazhatók az alapügyben.
- 39 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a 2006/112 irányelv 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 adóalanyként 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 (2016. október 12-i Nigl és társai ítélet, C-340/15, EU:C:2016:764, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 40 Annak megállapítása érdekében, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között a szóban forgó értékesítéseket „héaköteles” tevékenységeknek kell-e tekinteni, azt kell megvizsgálni, hogy ki gyakorolta önállóan az érintett gazdasági tevékenységet. Ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványának a 33., 45. és 46. pontjában pontosította, az önállóságra vonatkozó kritérium az érintett ügylet valamely konkrét személynek vagy szervezetnek való betudását érinti, miközben ezen túlmenően biztosítja, hogy a vevő az esetlegesen fennálló adólevonási jogát jogbiztonságot nyújtó módon gyakorolhassa, amennyiben a 2006/112 irányelv 226. cikke 5. pontjának megfelelően rendelkezésére áll a szóban forgó adóalany teljes neve és a címe.
- 41 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 ez a személy viseli-e az e tevékenységek végzésével kapcsolatos gazdasági kockázatot (2016. október 12-i Nigl és társai ítélet, C-340/15, EU:C:2016:764, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 42 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a jelen ügyben azt követően, hogy egy ingatlanprojekt megvalósítása céljából megkötötték a szóban forgó partnerséget, továbbá azután, hogy XT üzleti partnere előbbi részére átadta a vagyoni hozzájárulását, a földterületet XT egyedül és saját



nevére szerezte meg. XT saját nevében kérte és szerezte meg az építési engedélyt az illetékes hatóságoktól. Szintén egyedül a részéről és a saját nevében került sor az ingatlanfejlesztési szerződés megkötésére. Az üzleti partnerek úgy határoztak, hogy XT mint egyedüli tulajdonos kerül bejegyzésre az ingatlan-nyilvántartásba. XT mind a szóban forgó partnerség megszüntetéséről szóló határozat előtt, mind pedig azt követően valamennyi ingatlanra és az ezen ingatlanokhoz kapcsolódó földterületekre vonatkozóan a saját nevében kötötte meg az adásvételi szerződéseket.

- 43 Annak ellenére, hogy a szóban forgó szerződésben olyan rendelkezés szerepel, amely XT-t úgy jelölte meg, mint az a személy, aki a harmadik személyekkel fennálló jogviszonyokban az e szerződésben részes két üzleti partner nevében jár el, a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy XT e jogviszonyokban egyedül járt el, anélkül hogy említést tett volna az üzleti partner kilétéről vagy a szóban forgó partnerségről, így e bíróság szerint nagyon valószínű, hogy a szóban forgó értékesítések címzettjei nem tudtak a partner létezéséről.
- 44 Ebből következően XT a saját nevében és javára járt el, és egyedül viselte a szóban forgó adóköteles ügyletekhez kapcsolódó gazdasági kockázatot.
- 45 A fentiekből az következik, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között a gazdasági tevékenység nem tudható be a közös vállalkozásról szóló szerződés által létrehozott szervezetnek, mivel a partnerek nem együttesen jártak el a harmadik személyekkel fennálló jogviszonyaikkban, és mivel a valamennyi üzleti partner nevében eljárásra jogosult személy e jogviszonyokban nem az e szerződésben megállapított képviselési szabályok szerint jelent meg, így módon nem lehet úgy tekinteni, hogy e szervezet végezte az alapügyben szóban forgó adóköteles ügyleteket. Mivel maga az üzleti partner nem teljesített semmilyen ügyletet, e tényezők összességéből az következik, hogy a jelen ügyben kizárólag az XT-hez hasonló személyt kell úgy tekinteni, mint aki önállóan, így tehát adóalanyként járt el.
- 46 E következtetést nem cáfolja sem az a körülmény, hogy a földterület megszerzését jelentős részben az üzleti partner finanszírozta, és hogy a felek megállapodtak abban, hogy a partnerség megszűnését követően az adósságok és az előállított eszközök megosztásra kerülnek, sem pedig az, hogy az alapügy tárgyát képező azon gazdasági tevékenységre vonatkozó döntéseket, amelybe a szóban forgó értékesítések illeszkedtek, így például a földterület megvásárlását, és az arra vonatkozó döntést, hogy az első ingatlan értékesítéséből származó összegek felhasználásával valósítanak meg ingatlanprojektet, az üzleti partnerek együttesen hozták meg. Tekintettel ugyanis arra, hogy a harmadik személyekkel való jogviszonyokban kizárólag XT jelent meg, anélkül hogy említést tett volna a szóban forgó partnerségről vagy üzleti partnere kilétéről, az ugyanezen határozatokból eredő aktusok – amint arra a főtanácsnok az indítványának az 54. pontjában lényegében rámutatott – nem ezen partnerség által és javára, hanem XT által a saját javára kerültek végrehajtásra.
- 47 Következésképpen az XT-hez hasonló üzleti partnernek az XT-hez hasonló személy által végzett aktusokat megelőző döntésekben való részvétele ennél fogva nem befolyásolhatja e személy adóalanyi minőségét.
- 48 A szóban forgó partnerséget létrehozóhoz hasonló szerződés formális fennállása tehát nem zárja ki az XT-hez hasonló személynek a gazdasági tevékenység gyakorlása során fennálló függetlenségét.
- 49 Másfelől, ami a Bíróságnak a jelen ítélet 41. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatában rögzített, az adóalany saját javára történő eljárására vonatkozó követelményét illeti, a 2006/112 irányelv rendelkezéseiből, különösen ezen irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontjából és 28. cikkéből az következik – amint azt a főtanácsnok az indítványának az 56. pontjában kifejtette –, hogy az a körülmény, hogy a más javára, megbízottként való eljárás nem zárja ki az „adóalanyi” minősítést. Ugyanis, még ha valamely személy a saját nevében, ugyanakkor más megbízásából jár is el, őt az

említett irányelv által felállított fikciónak köszönhetően adóalanynak kell tekinteni, aki, először is, átvette a szóban forgó terméket, mielőtt, másodsor, maga értékesítette volna azt (lásd analógia útján: 2011. július 14-i Henfling és társai ítélet, C-464/10, EU:C:2011:489, 35. pont).

- 50 E szabály alkalmazható a jelen ügyben az ötödik ingatlan eladása tekintetében, amelyet XT a saját nevében, egy 2013. február 13-án kötött adásvételi szerződés keretében hajtott végre, miközben ezen ingatlant a szóban forgó partnerség megszüntetésére vonatkozó, 2011. január 10-én hozott határozat végrehajtására elfogadott, 2013. február 1-jén kötött megosztási aktus alapján ítélték oda, majd adták át az üzleti partnernek. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a nemzeti jog értelmében ez az eset fennállhat-e, mivel az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy XT az adásvétel időpontjában még ezen ingatlan tulajdonosaként szerepelt az ingatlan-nyilvántartásban.
- 51 A fentiek összességéből az következik, hogy az XT helyzetéhez hasonló helyzetben lévő személyt a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „adóalanynak” kell tekinteni, amennyiben a maga javára vagy harmadik személy megbízásából járt el.
- 52 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését és 193. cikkét úgy kell értelmezni, hogy valamely természetes személyt, aki valamely másik természetes személlyel olyan partnerséget létrehozó közös vállalkozásról szóló szerződést köt, amely nem rendelkezik jogi személyiséggel, és amelyet az jellemez, hogy az előbbi személy jogosult arra, hogy valamennyi üzleti partner nevében eljárjon, ugyanakkor amikor az e partnerség által végzett gazdasági tevékenység megvalósítására irányuló aktusokat hajt végre, a harmadik személyekkel fennálló jogviszonyokban egyedül és saját nevében jár el, úgy kell tekinteni, mint aki a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „adóalanynak” minősül, és mint aki egyedülként köteles az ezen irányelv 193. cikke alapján fizetendő adó megfizetésére, amennyiben a maga javára vagy az említett irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja vagy 28. cikke értelmében megbízottként harmadik személy javára jár el.

### *A második kérdéstről*

- 53 Az első kérdésre adott válasza tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

### *A költségekről*

- 54 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:

**A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését és 193. cikkét úgy kell értelmezni, hogy valamely természetes személyt, aki valamely másik természetes személlyel olyan partnerséget létrehozó közös vállalkozásról szóló szerződést köt, amely nem rendelkezik jogi személyiséggel, és amelyet az jellemez, hogy az előbbi személy jogosult arra, hogy valamennyi üzleti partner nevében eljárjon, ugyanakkor amikor az e partnerség által végzett gazdasági tevékenység megvalósítására irányuló aktusokat hajt végre, a harmadik személyekkel fennálló jogviszonyokban egyedül és saját nevében jár el, úgy kell tekinteni, mint aki a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „adóalanynak” minősül, és mint aki egyedülként köteles az ezen irányelv**

**193. cikke alapján fizetendő hozzáadottérték-adó megfizetésére, amennyiben a maga javára vagy az említett irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja vagy 28. cikke értelmében megbízottként harmadik személy javára jár el.**

Aláírások