

62018CJ0707

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2019. december 19. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Közös hozzáadottértékadórendszer – 2006/112/EK irányelv – Adóköteles ügyletek – Az elzetiesen felszámított adó levonása – Az ingatlannyilvántartásban 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 elzetes 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 Amruti 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,

előtanácsnok: 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. Hațieganu és L. Lițu, meghatalmazotti minőségben,

—

az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és A. Biolan, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következ?

Ítéletet

1

Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel 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 Amruti 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 hozzáadottértékadó (héa) visszatérítéséhez való, azon ügyletekhez kapcsolódó jog tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el, amelyek révén az Amruti Land Investment saját költségén megtette a szükséges lépéseket az általa megszerezni kívánt telkeknek a nemzeti ingatlannyilvántartásba (a továbbiakban: ingatlannyilvántartás) való első bejegyzéséhez.

Jogi háttér

Az uniós jog

3

A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A HÉA hatálya alá a következ? 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 következ?:

„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.”

Ugyanezen irányelv 167. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

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

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

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

a)

adóköteles tevékenységek

[...]”

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

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-én 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 elírja:

„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 Amerisati 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 Amerikai 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 szerződések közokiratokba foglalják, és ahhoz, hogy erre érvényesen sor kerülhessen, az érintett földterületeknek szerepelniük kell az ingatlannyilvántartásban, 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 Amerikai Land Investment a saját költségén igénybe vett harmadik személyek, azaz ügyvédek, közjegyzők, valamint földmérésre szakosodott társaságok által nyújtott szolgáltatásokat. Különösen, a földterületeknek az ingatlannyilvántartásba 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 Amerikai Land Investment saját költségén elvégezze az ügyiratok gyűjtésével és szerkesztésével, a dokumentumok hitelesítésével és nyilvántartásba vételével, a földméréssel, valamint az ingatlannyilvántartásba történő bejegyzéssel kapcsolatos összes cselekményt. Ezenkívül e bíróság értesült arról, hogy minden, az Amerikai Land Investment által lefolytatott nyilvántartásba vételi eljárás teljes mértékben szükséges volt ahhoz, hogy az adásvételi szerződést közokiratba foglalhassák.

20

Az említett földterületeknek az ingatlannyilvántartásba való első bejegyzésével kapcsolatos költségeket, amelyeket a szerződő felek közös megegyezéssel hektáronként 750 euróra értékeltek, nem számlázták vissza az eladónak. Az előszerződések ezenkívül kikötötték, hogy az Amerikai Land Investment azok megkötésekor megfizeti az eladónak a földterületek teljes vételárát, amely nem foglalta magában a telekkönyvvel kapcsolatos műveletek ellenértékét.

21

Egyébiránt ezen előszerződések tartalmaztak egy olyan kikötést, amelynek értelmében az eladók kötelesek voltak az Amerikai Land Investmentnek megfizetni az érintett földterületek ingatlannyilvántartásba 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 Amerikai Land Investmentnek volt betudható – nem felelt meg azon kötelezettségének, hogy a rögzített határidőn belül adásvételi szerződést kössön.

22

A földterület megszerzését követően az Amruti Land Investment 2017. január 23-án 73828 román lej (RON) (hőzzávetőleg 15456 euró) ősszegő hēa visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be, amelynek az adóhatóság helyt adott.

23

Ezután azonban e hatóság 41911 RON (hőzzávetőleg 8772 euró) ősszegő hēa tekintetében adókülönbőzetet állapított meg azzal az indokkal, hogy a jelen ítélet 20. pontjában említett, hektáronkénti 750 eurós ősszeg azon szolgáltatás ellenértékét képezi, amelyet az Amruti 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 Amruti Land Investment egyrészt vételárat fizetett meg, másrészt olyan szolgáltatást nyújtott az eladók számára, amelynek költségeit szükségsszerően ez utóbbiaknak kellett viselniük.

24

Az Amruti Land Investment panaszt nyújtott be a hēakülönbőzetről szőló 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 hēát sem.

25

A kérdést előterjesztő bíróság előtt az Amruti Land Investment azt állítja, hogy az általa viselt, és a hektáronként 750 euróra értékelt költségek adóköteles tevékenység érdekében felmerőlt költségek, amelyek tekintetében jogosult a hēa levonására.

26

Ezenkívől arra hivatkozik, hogy az alapőgyben szóban forgó földterületeknek az ingatlanőnyilvántartásba való bejegyzéséhez kapcsolódó költségek ősszegét azért határozták meg hektáronként 750 euróban, hogy megkönnyítsék a számára abban az esetben okozott kár értékelését, ha az eladók nem tettek volna eleget azon kötelezettségőknak, hogy megkőssék a földterületekre vonatkozó, közokiratba foglalt adásvételi szerződések. Az Amruti Land Investment pontosítja, hogy a gyakorlatban ez az ősszeg, amely őgyletről őgyletre eltérő volt, az említett 750 eurónál magasabb vagy annál alacsonyabb is lehetett.

27

Mivel őgy ítélte meg, hogy az előtte folyamatban lévő jogvitához az uniós jog rendelkezéseinek értelmezése szükséges, a Tribunalul Timiő (Temes megyei törvényszék, Románia) őgy határozott, hogy az előjárást felfőggeszti, és előzetes döntőshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1)

Őgy kellőe értelmezni a [hēairányelvet] és különősen annak 24., 28., 167. cikkét és 168. cikkének a) pontját, hogy az átruházás időpontjában az [ingatlanőnyilvántartásba] (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 ingatlannyilvántartásba történő első bejegyzéséhez szükséges lépéseket, az eladó számára szolgáltatást nyújt vagy a saját ingatlanberuházásához kapcsolódó olyan szolgáltatásokat vesz igénybe, amelyek tekintetében el kell ismerni a hűadó levonásához való jogot?

2)

Értelmezhető-e úgy a [hűadóról], és különösen annak 167. cikke és 168. cikkének a) pontja, hogy a felperesnél – mint adófizetésre kötelezett személynél – felmerült azon költségek, amelyek olyan ingatlanok közhiteles ingatlannyilvántartásba történő első bejegyzése alkalmával terhelik azt, 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 ingatlannyilvántartásba nem jegyeztették be, beruházást elkövet? tevénységnek minősíthető-e, amelyek után az adófizetésre kötelezett személyt a hűadó levonásához való jog illeti meg?

3)

Úgy kell-e értelmezni a [hűadóról], 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 ingatlannyilvántartásba történő első bejegyzése alkalmával terhelik azt, 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 ingatlannyilvántartásba 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 [hűadóról] 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 ingatlannyilvántartásba 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 hűadó levonásához való jog?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A negyedik kérdésről

28

Negyedik kérdésével, amelyre először kell válaszolni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hűadóról úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha az olyan ügyletben résztvevő felek, amelynek célja ingatlan tulajdonának átruházása, abban állapodnak meg, hogy a jövőbeni vevő (a továbbiakban: vevő) részben vagy egészben viseli az ezen ügyletbe kapcsolódó, különösen az ezen ingatlan ingatlannyilvántartásba való első bejegyzéséhez fűződő költségeket, valamint az, hogy e vevő részére következképpen elismerjék a hűadó levonásához való jogot.

E tekintetben meg kell állapítani, hogy a héairányelv nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely korlátozná az olyan ingatlanadásvételi 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.

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 eladását tervezik, szerepelnie kell az ingatlannyilvántartásba, és hogy az adásvételi szerződés semmisségének terhe mellett azt a személyt, aki eladói minőségben jár el, ezen ingatlan tulajdonosaként tüntesse fel.

Márpedig ezen ingatlan nyilvántartásba való első bejegyzése és tulajdonosának feltüntetése e nyilvántartásban nem tartozik az ingatlanadásvétel felelősséges szabadságának körébe, mivel azok az eladót terhelő törvényes kötelezettséget képeznek.

Így az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan szerződési feltétel beillesztése, amelynek az a célja, hogy az ingatlan vevőjének kell viselnie az említett 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.

Következésképpen önmagában az a tény, hogy egy ilyen kikötés szerepel egy ingatlanadásvételi előszerződésben, nem meghatározó annak megállapítása szempontjából, hogy a vevő rendelkezik-e az érintett ingatlanoknak az ingatlannyilvántartásba történő első bejegyzésével kapcsolatos költségek megfizetése utáni hű levonásához való joggal.

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, amelyek 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 ingatlannyilvántartásba történő első bejegyzésével kapcsolatos adminisztratív alakiságokkal kapcsolatos költségeket. Mindazonáltal önmagában az a tény, hogy egy ilyen kikötés szerepel egy ingatlanadásvételi előszerződésben, nem meghatározó annak megállapítása szempontjából, hogy a vevő rendelkezik-e az érintett ingatlanoknak az ingatlannyilvántartásba történő első bejegyzésével kapcsolatos költségek megfizetése utáni hű levonásához való joggal.

Az első és a második kérdésre

Első és harmadik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen és másodsorban vizsgálni, a kérdést elterjesztő 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 előszérződés keretében azt az adóalany vevő, 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 telekkönyvvvel 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 szereplő, aki a szolgáltatásnyújtásban közvetít, és egyúttal bizományosnak minősül, úgy kell tekinteni, mint aki először igénybe vette a kérdéses szolgáltatásokat a szakosodott szolgáltatótól azelőtt, hogy másodszor 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 Amériai Land Investment a saját nevében járt el.

40

Másodszor, ami azt a kérdést illeti, hogy ennek keretében az Amériai 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-nyilvántartásába 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 telekkönyvvvel 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 első szerződés 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 telekkönyvvvel kapcsolatos műveletek ellenértékét.

A második kérdésről

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 lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következ?képpen határozott:

1)

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy az olyan ügyletben részt vev? felek, amelynek célja ingatlanok tulajdonának átruházása, abban a kikötésben állapodjanak meg, hogy a leendő vev? részben vagy egészben viseli az ezen ügylethez kapcsolódó, különösen az ezen ingatlanoknak a nemzeti ingatlan?nyilvántartásba történ? els? bejegyzésével kapcsolatos adminisztratív alakiságokkal kapcsolatos költségeket. Mindazonáltal önmagában az a tény, hogy egy ilyen kikötés szerepel egy ingatlan?adásvételi el?szerz?désben, nem meghatározó annak megállapítása szempontjából, hogy a leendő vev? rendelkezik-e az érintett ingatlanoknak a nemzeti ingatlan?nyilvántartásba történ? els? 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 el?szerz?dés keretében azt az adóalany leendő vev?t, aki – amint arra a leendő eladóval szemben szerz?déses kötelezettséget vállalt – a szóban forgó ingatlanoknak az említett nyilvántartásba való els? 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 szerz?d? felek megállapodtak abban, hogy az említett ingatlanok eladási ára nem foglalja magában a telekkönyvvel kapcsolatos m?veletek ellenértékét.

Aláírások

(*1) Az eljárás nyelve: román.