

Ideiglenes változat

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2020. április 23.(1)

C-312/19. sz. ügy

XT,

Az eljárásban részt vesz:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(a Lietuvos vyriausiosios administracinės teismed [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Litvánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adó jog – Hozzáadottértékadó – 2006/112/EK irányelv – A 9. cikk (1) bekezdése – Az adóalany fogalma – Az adóalannyá válás képessége – Jogképesség – Az ügylet valamely adóalanyának való betudása – Több személy együttes eljárása – Belső társaság eljárása”

I. Bevezetés

1. A jelen ügyben két személy egy több épületből álló építési beruházást tervezett és valósított meg, minek során azonban csak az egyik személy – az alapeljárás felperese – járt elő aktívan külső viszonyokban. Ezzel szemben e személy üzlettársa csupán a beruházás finanszírozásában vett részt a beszerzési költségek 70%-á erejéig, a beruházással kapcsolatos döntésekbe azonban bevonták őt, és a közös beruházás megszűnését és a létrehozott épületeknek a felperes által történő értékesítését követően megfelelő részesedést kapott.

2. Ki minősül a szolgáltatást teljesítő adóalanynak, akit a héafizetési kötelezettség terhel, ha két személy együttesen működik, azonban csak az egyik személy jár elő külső viszonyokban saját nevében? A válasz nemcsak a szolgáltatást nyújtó adótartozása, hanem a szolgáltatás megrendelőjének adólevonása szempontjából is jelentőséggel bír. Ehhez ugyanis a szolgáltatás megrendelőjének számlára van szüksége, amelyen fel kell tüntetni az értékesítést végző adóalany nevét és címét.

3. A Bíróság eddigi ítéletei nem érintették azt az esetet, amikor valaki a háttérben (azaz csendestársként) vett részt olyan tevékenységben, amelyet egy másik személy kizárólag saját

nevében végzett. A Bíróság csupán egy vagyontársaság tulajdonosainak mindkét tulajdonos részére kiállított számla alapján történő (arányos) adólevonásának kérdésével foglalkozott mostanáig.(2) E tekintetben az ügy alkalmat ad arra, hogy továbbfejlesszék az adóalany meghatározásának nagyon alapvető kérdéskörét arra az esetre, ha harmadik személyek is részt vesznek az adóalany tevékenységében.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. Az uniós jogi háttér a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(3) (a továbbiakban: héairányelv) 9. cikkének (1) bekezdése, 193. és 287. cikke határozza meg.

5. A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első mondata a következőképpen rendelkezik:

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

6. A héairányelv 193. cikke az adóalany személyét érinti, és a vitatott években hatályos változata a következőket írja elő:

„[...] a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

7. A héairányelv 287. cikkének 11. pontja az úgynevezett kisvállalkozásokra vonatkozó adómentességet tartalmazza, és a következőképpen rendelkezik:

„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 EUR; [...]”

B. A litván jog

8. A Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokestis įstatymas (a Litván Köztársaság hozzáadottérték-adóról szóló törvénye, a továbbiakban: héatörvény) 2. cikk 15. bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„»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”;

9. A héatörvény 71. cikkének 1. bekezdése a következőket írja elő:

„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 a héanyilvántartásba vételére irányuló kérelmet kell előterjesztenie.”

10. A héatörvény 71. cikkének 2. bekezdése ettől eltérően a következőképpen rendelkezik:

„A [héatörvény 71. cikke] 1. bekezdés[ének] sérelme nélkül, a Litván Köztársaság adóalanyai [...] nem kötelesek [...] meghatározott módon héanyilvántartásba vétel iránti kérelmet elterjeszteni, a héát megállapítani és azt a költségvetésbe befizetni, ha a gazdasági tevékenységük keretében az ország területén az elmúlt 12 hónapban értékesített termékek és/vagy nyújtott szolgáltatások ellenértékének teljes összege éves szinten nem haladja meg a 155 000 [litas (LTL)] összeget. A héát 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. [...]”

III. Alapjogvita

11. Az alapeljárás felperese (a továbbiakban: felperes) és egy másik természetes személy (a továbbiakban: üzleti partner) 2010. február 19-én egy közös vállalkozásról szóló megállapodást kötött lakóingatlanok Vilniusban (Litvánia) és környékén történő építésében való együttműködés céljából.

12. 2010. április 25-én a felperes az üzleti partnerével együtt úgy határozott, hogy Vilnius kerületében 0,5 ha alapterületű mezőgazdasági földterületet vásárol. 2010. április 27-én a felperes és a földterület tulajdonosai szerződést kötöttek a földterület adásvételére. Az üzleti partner az ügylet összegének 70%-át, míg a felperes annak 30%-át bocsátotta rendelkezésre. Úgy döntöttek, hogy a földterület tulajdonjogát a felperes nevére jegyzik be.

13. 2010. május 5-én a felperes és az üzleti partner úgy döntött, hogy öt épületből álló komplexumot épít, hogy a felperes köteles az építkezéshez szükséges valamennyi dokumentumot intézni, és hogy az építkezés vezetésére a Konsela korlátolt felelősségű társaságot (a továbbiakban: Konsela UAB) jelöli ki, amelynek ügyvezetője a felperes volt.

14. 2010. november 2-án a felperes a Vilnius kerületi önkormányzati hatóságtól a nevére kiállított építési engedélyt kapott arra, hogy öt épületet építsen a 0,5 ha alapterületű földterületen. 2010. április 22-én építési szerződést kötöttek, amelyet ügyfélként a felperes és a Konsela UAB képviselője írt alá. Az építési vállalkozó héát tartalmazó számlát állított ki az 1–4. sz. épületek kivitelezéséről 2011. február 15-én és az 5. sz. épület kivitelezéséről 2013. február 11-én.

15. A felperes és az üzleti partnere 2010. december 2-án úgy döntöttek, hogy értékesítik az 1. sz. épületet és a földterület egy részét, és hogy a kapott összeget az építkezésre használják fel. Az említett ingatlant a felperes és a vevők (természetes személyek) által 2010. december 14-én kötött adásvételi szerződés keretében értékesítették.

16. 2011. január 10-én a felperes és az üzleti partner megállapodást kötött a közös vállalkozásról szóló 2010. február 19-i megállapodás megszüntetéséről, valamint az eszközök és a kötelezettségek megosztásáról. E megállapodás keretében úgy határoztak, hogy megszüntetik a közös vállalkozásról szóló megállapodást, és hogy az elállított eszközök (a 4. és 5. sz. épület) tulajdonjoga az üzleti partnert illeti meg, a felperes viszont vállalta, hogy 2017-ig 300 000 LTL (86 886 euró) összegben megtéríti az üzleti partner részére az üzleti partner hozzájárulása és az általa megszerzett közös eszközök közötti különbséget.

17. A 2. és a 3. sz. épület e megállapodás szerint a felpereshez került, és azokat a földterület hozzájuk tartozó részével együtt 2011. május 30-án és 2012. november 13-án értékesítették.

18. 2013. február 1-jén a felperes és az üzleti partnere ingatlanátruházási (elidegenítési)

okiratot készítettek, amelyben kikötötték, hogy a felperes a 2011. január 10-i megállapodásra tekintettel átruházza az üzleti partnerre a 4. és 5. sz. épületet és a földterület hozzájuk tartozó részét.

19. A felperes és az üzleti partnere a közös vállalkozásról szóló 2010. február 19-i megállapodás alapján egy 2013. február 6-án meghozott határozattal úgy döntött, hogy a felperes értékesíti a saját nevére bejegyzett 5. sz. épületet és a földterület ahhoz tartozó részét, valamint hogy a kapott összeget azonnal átutalja az üzleti partnernek. A 2013. február 13-i adásvételi szerződéssel az ingatlant egy Litvániában letelepedett jogi személy részére értékesítették.

20. A felperes és az üzleti partnere a 2010. december 14-i, a 2011. május 30-i, a 2012. november 13-i és a 2013. február 13-i ingatlan-adásvételeket nem tekintette héaköteles (gazdasági) tevékenységnek, ezért nem számította ki és nem állapította meg a vevők által fizetendő héát, nem vallotta be és fizette be a héát, valamint nem alkalmazott héalevonást.

21. A helyi adóhatóság – azt követően, hogy a 2010–2013. évi személyi jövedelemadó és héa vonatkozásában adóellenőrzést végzett – a vitatott termékértékesítéseket egyetlen héaköteles tevékenységnek minősítette, és megállapította, hogy a felperes minősül adóalanynak az összes említett termékértékesítéssel kapcsolatos héafizetési kötelezettség tekintetében.

22. A helyi adóhatóság a fizetendő héa meghatározása során hivatalból elismerte, hogy a felperes a Konsela UAB által kiállított, héát tartalmazó számlák alapján héalevonásra jogosult, és a fizetendő héa vitatott összegét az épületek megvásárlását (építését) terhelő héa levonását követően állapította meg.

23. A felperest felszólították, hogy fizesse meg a 39 586,71 euró összegben megállapított héát és annak 11 695 euró összegű késedelmi kamatát. A Vilniaus apskripties valstybinė mokesčių inspekcija (vilnisi kerületi adóhatóság, Litvánia) 2015. november 3-i határozatával az adómegállapításról szóló határozatot helybenhagyták. Az e határozat ellen benyújtott panaszt a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (a Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett működő nemzeti adóhatóság, Litvánia) a 2016. március 3-i határozatával elutasította.

24. A felperes további jogorvoslati kérelmeit a Mokestinii ginotė komisija (adóügyi jogvitákban eljáró bizottság, Litvánia) 2016. július 18-i határozatával és a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilnisi megyei közigazgatási bíróság, Litvánia) ítéletével elutasították. A felperes az elutasító ítélettel szemben fellebbezést nyújtott be a Lietuvos vyriausioji administracinis teismas-hoz (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága, Litvánia).

IV. Az elzáró döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság elzáró eljárás

25. A Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) a 2019. április 10-i végzésével az EUMSZ 267. cikk alapján elzáró döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1. Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi 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 hozzáadottértékadót, vagyis hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése és 193. cikke alkalmazásában a szóban forgó kötelezettségek teljesítéséért felelős adóalanyok nem pusztán a felpereshez hasonló természetes személyt, hanem a – nemzeti jog alapján adóalanyok nem minősülnek 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 adóalanynak 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 (jüket 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?

26. A Bíróság elotti eljárásban csak a Litván Köztársaság és a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

V. A jogkérdésről

A. Az első kérdésről és a második kérdés első alkérdéséről: Ki a valódi adóalany a konkrét ügyben?

27. Az első kérdéssel és a második kérdés első alkérdésével – amelyek együttesen vizsgálhatók – a kérdést előterjesztő bíróság végeredményben azt szeretné megtudni, hogy a konkrét ügyben ki minősül a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalanynak, akit az ingatlanértékesítések alapján a héafizetési kötelezettség terhel.

28. Szóba jön a felperes egyedül (a litván adóhatóság szerint), a felperesből és az üzleti partnerből álló társaság (részben a Bizottság szerint), a felperes és az üzleti partnere együttesen (a kérdést előterjesztő bíróság szerint) vagy – legalábbis részben – az üzleti partner egyedül (részben a Bizottság szerint is).

29. E kérdés megválaszolása azt feltételezi, hogy a négy változat (felperes, üzleti partner, a felperesből és az üzleti partnerből álló társaság, a felperes és az üzleti partner együttesen) közül legalább az egyik rendelkezik azzal a képességgel, hogy egyáltalán a héairányelv értelmében vett adóalanynak minősülhet (erről az 1. pontban). Ezt követi az a kérdés, hogy a konkrét ügyben milyen szempontok alapján kell eldönteni, hogy a földterületek értékesítése alapján mely szóba jöhető adóalanyt terheli a héafizetési kötelezettség. Ez végeredményben a konkrét ügyleteknek a lehetséges adóalanyok egyikének való betudására vonatkozó kérdés (erről a 2. pontban).

1. Az adóalannyá válás képessége

30. A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első mondata szerint „adóalany” az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.(4)

31. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésében alkalmazott kifejezések, különösen az „az a személy” kifejezés, az „adóalany” fogalmának egy tág meghatározást adnak.(5) E tekintetben a gazdasági tevékenység gyakorlásának önállóságán van a hangsúly abban az értelemben, hogy adóalanynak kell tekinteni valamennyi természetes és akár közjogi, akár magánjogi jogi személyt, még a jogi személyiséggel nem rendelkező szervet is, amelyek objektív módon eleget tesznek az e rendelkezésben foglalt kritériumoknak.(6)

32. Ennélfogva – a Bíróság szerint – annak megállapítása céljából, hogy valamely gazdasági

tevékenységet függetlenül végeznek?e, meg kell vizsgálni, hogy az érintett személy a tevékenységeit 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.(7)

33. Az utóbbi ugyan inkább az ügylet egy konkrét személynek való betudását érinti, és kevésbé az adóalanyi minőséget, a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint azonban ez a héairányelv 9. cikke szerinti gazdasági tevékenység alapfeltétele. Ezzel szemben nem releváns, hogy milyen jogi formában végzik e tevékenységet (természetes személy, jogi személy vagy személyegyesítő társaság), és hogy a nemzeti jog biztosítja-e önálló jogi személyiséget e jogi formáknak.(8)

34. A gazdasági tevékenység mindazonáltal azt feltételezi, hogy az adott nemzeti jogrend biztosítja azt a képességet, hogy valamely személy a jogviszonyokban (gazdasági értelemben) eljárjon.(9) A jogviszonyokban azonban csak azok a jogalanyok járhatnak el, amelyek képesek arra, hogy jogok és kötelezettségek alanyai legyenek, tehát jogképesek.

35. A természetes és jogi személyek fogalmilag jogképesek. Más szervezetek (azaz más tevékenységi formák) az adott nemzeti jogrend szerint szintén jogképesek lehetnek anélkül, hogy – ahogy a Bíróság helyesen hangsúlyozza – önálló jog személyiséggel kellene rendelkezniük. Önálló jogi személyiség nélkül azonban nem lehet szó a héairányelv értelmében vett adóalanyról.

36. Ezt megerősíti egyfelől a Bíróságnak az adóköteles szolgáltatás fennállására vonatkozó ítélkezési gyakorlata. Ebben a Bíróság hangsúlyozza, hogy az adóalany adóköteles ügyletének fennállásához a felek közötti olyan jogviszony szükséges, amelynek keretében szolgáltatás és ellenszolgáltatás kölcsönös nyújtása történik.(10) Jogviszonyt azonban csak olyan személy létesíthet, aki, illetve amely jogképes is.

37. Másfelől ezt a Bíróságnak az adóalany héarendszerben betöltött funkciójára vonatkozó ítélkezési gyakorlata erősíti meg.(11) Ezzel kapcsolatban a Bíróság megállapította, hogy az adóalany funkciója az, hogy az állam érdekében adóbeszedőként(12) jár el. Az adók számlán történő feltüntetése, azoknak az ár útján történő beszedése vagy végrehajtása azonban csak egy jogképes jogalany számára lehetséges.

38. Amennyiben ezzel szemben a Bizottság azt állítja, hogy a Bíróság már egy (nem jogképes) élettársi közösséget/házastársi vagyonszövetséget adóalanyként ismert el,(13) ezt vitatni kell.

39. A Bíróságnak a Bizottság által hivatkozott ítélete(14) nem azt a kérdést érintette, hogy a konkrét ügyben ki minősül azon adóalanyként, akit a héafizetési kötelezettség terhel. Az ítélet valójában egy német tulajdonközösséget érintett, amelyben több személy rendelkezett egy tárgyon fennálló tulajdoni hányaddal. Ez a tulajdonközösség csak egy tárgyon fennálló dologi részesedés volt, amely önmagában nem járhatott el jogviszonyokban.(15) Az egyik tulajdonostárs azonban már adóalany volt, és adólevonást kívánt igénybe venni a tulajdon vállalkozás céljára használt részének elállítási költségei tekintetében.

40. Ebben a HE ügyben a Bíróság azon kérdéssel kapcsolatban, hogy ki az ügyletek címzettje, megállapította, hogy a két házastársból álló tulajdonközösség nem volt sem jogi személyiséggel rendelkező társaság, sem olyan jogalany, amely ha nem is bír jogi személyiséggel, önállóan járhat el, és ennél fogva e tulajdonközösség nem folytatott gazdasági tevékenységet.(16) Valójában a tulajdonostársak minősülnek az ügyletek címzettjeinek.(17) Ennél fogva a Bíróság ezzel ellentétben egy nem jogképes együttműködési forma (azaz egy önálló eljárásra nem jogosult közösség) esetében – jogosan – nem ismerte el az adóalannyá válás képességét.

41. E tekintetben meg kell állapítani, hogy egy bizonyos jogképesség feltétele annak, hogy valamely személy a héairányelv értelmében adóalanyként minősüljön. A jelen ügyben –

természetes személyként és ezáltal jogképes személyként – mind a felperes egyedül, az üzleti partner egyedül, mind pedig a felperes és üzleti partnere együttesen kétségtelenül rendelkezik e képességgel.

42. Nem egyértelmű azonban e képesség a jelen ügyben a felperes és az üzleti partnere közötti együttműködési forma tekintetében. A kérdést elterjesztő bíróságnak kell eldöntenie a nemzeti jog alapján, hogy az együttműködés e formája ténylegesen eljárható-e a jogviszonyokban, vagy valójában nem csupán egy belső társaságról van szó, amely nem járhat el külső viszonyokban. Lehetséges ugyanis, hogy úgynevezett csendes társaságról van szó, amelynek esetében az üzleti partner csak pénzügyi szempontból, a közöttük fennálló belső viszonyban vett részt a felperes tevékenységében, miközben a felperes (és nem a társaság) jár el a külső viszonyokban.

43. Ha a nemzeti jogrend biztosítja a felperes és az üzleti partnere közötti együttműködés szóban forgó formájának azt a képességet, hogy ön maga jogviszonyokat létesítsen, akkor ezen együttműködési forma is adóalany lehet. Ha azonban a nemzeti jog az együttműködés ilyen formájának nem biztosította ezt a lehetőséget (ennek egy példája lenne Németországban a HGB 230. §-a szerinti csendes társaság), akkor ezen együttműködési forma adóalanyi minősége kizárt.

2. A konkrét ügyletek egy adóalanynak való betudása

44. El kell választani ettől azt a kérdést, hogy a konkrét ügyben a lehetséges három vagy négy adóalany közül melyikhez kell hozzárendelni az adóköteles ügyleteket, aminek következtében a héafizetési kötelezettség e személyt terheli.

45. Kiindulási pontként a már említett ítélkezési gyakorlatot (erről a fenti 31. és 32. pont) lehet figyelembe venni. Eszerint annak megállapítása céljából, hogy valamely gazdasági tevékenységet függetlenül végeznek-e, meg kell vizsgálni, hogy az érintett személy a tevékenységeit 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. (18) Több szóba jöhet adóalany közül ugyanis végső soron mindig csak egy adóalany teljesítheti e kritériumokat. Tudomásom szerint nem lehetséges, hogy valamely személy egyszerre teljeskörűen saját nevében és harmadik személy nevében járjon el.

46. A Bíróság által kidolgozott e kritériumok ezenkívül biztosítják, hogy a vevő az esetlegesen fennálló adólevonási jogát jogbiztonságot nyújtó módon gyakorolhassa. Ehhez ugyanis a héairányelv 226. cikkének 5. pontja szerint az adóalany teljes nevét és teljes címét tartalmazó számlára van szüksége. A számlán szereplő ezen adatot azonban csak akkor tudja ellenőrizni, ha tudja, hogy ki járt el vele szemben (azaz külső viszonyban).

47. E tekintetben a jelen ügyben vizsgálni kell, hogy e kritériumok szerint ki értékesítette a létrehozott épületeket az egyes vevőknek.

48. A kérdést elterjesztő bíróság szerint a felperes egyedül és saját nevében vásárolta a földterületeket, egyedüli tulajdonosként volt bejegyezve az ingatlannyilvántartásba, egyedül terjesztett el építési engedély iránti kérelmet, és egyedül kapta meg ezen engedélyt, a létrehozott épületeket is egyedül, saját nevében értékesítette, és ennek megfelelő számlákat állított ki. Még ha a nemzeti jog szerint jogképes is volt a felperes és az üzleti partner együttműködése, az nem saját nevében járt el a jogviszonyokban. Mivel a felperes és az üzleti partner együttműködése már 2011. január 10-én megszűnt, nehezen elképzelhető, hogy a 2011. májusi, 2012. novemberi és 2013. februári ügyleteket még ezen együttműködés végezte. A felperes és üzleti partnere együttesen sem járt el – sem az együttműködésük megszűnése előtt, sem annak megszűnése után. Már e körülményekből az következik tehát, hogy a konkrét ügyben kizárólag a felperes járt el

adóalanyként.

49. Az üzleti partnernek a nyereségből és a veszteségből való belső részesedése sem változtat ezen a következtetésen. A kérdést elterjesztő bíróság és a Bizottság véleményétől eltérően harmadik személy belső pénzügyi hozzájárulása nem jelenti azt, hogy a külső viszonyokban eljáró személy (a jelen ügyben a felperes) nem önállóan járt el. Valójában e személy – legalábbis először – önállóan, saját javára és saját kockázatára járt el, és ezért minősül azon adóalanynak, akit az ebből eredő héafizetési kötelezettség terhel.

50. A felperesnek csupán ezt követően van lehetősége arra, hogy a kockázat egy részét más személyre hárítsa át, vagy ezt követően terheli azon kötelezettség, hogy a nyereséget egy másik személlyel megossza. Amennyiben a kérdést elterjesztő bíróság aggályát fejezi ki a tekintetben, hogy egyedül a felperest terheli a teljes héafizetési kötelezettség, figyelmen kívül hagyja, hogy az üzleti partner a belső megállapodás függvényében a beruházással kapcsolatos e további költségeket is finanszírozza. Amennyiben a belső megállapodásban megfeledeztek e költségek felosztásáról, ez kizárólag e megállapodás értelmezésének kérdése. Ez azonban nem fejt ki hatást a konkrétan eljáró adóalany héajogi meghatározására.

51. E tekintetben a kérdést elterjesztő bíróság által hivatkozott azon tény is irreleváns, hogy az adóhatóság bizonyos bevételeket a jövedelemadóra vonatkozó jogszabályok szempontjából az üzleti partnernek tudott be. A jövedelemadóra vonatkozó nemzeti jogszabályok és az uniós jogi héajogszabályok különböző célokat követnek. Így a jövedelemadóra vonatkozó jogszabályok rendszerint a nem önálló tevékenységet végző személyek, mint például a munkavállalók jövedelmét is adóztatják, amely személyeket a héairányelv (10. cikk) kifejezetten kizárja az adóalanyok köréből.

52. Ezenkívül önmagában a kockázat harmadik személyre történő áthárításának későbbi (belső) lehetősége nem változtat azon, hogy a felperes először saját javára járt el. Ez egy biztosítás példáján szemléltethető. Még ha a biztosító biztosítja is egy vállalkozás valamely ügyletének összes gazdasági kockázatát, ez nem változtat azon, hogy az eljáró vállalkozás minősül adóalanynak. A biztosító nem válik adóalannya ezen ügylet tekintetében azért, mert a vállalkozásnak lehetősége van arra, hogy a biztosítási esemény bekövetkezésekor áthárítsa a veszteség megvalósult kockázatát. Ugyanez vonatkozna a biztosító belső nyereségrészesedésére.

53. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szintén azt jelzi, hogy a belső együttműködési formáknak maguknak kell ügyleteket végezniük ahhoz, hogy adóalanyként kezeljék őket. Ez azonban a jelen esetben hiányzik. Az értékesítési ügyleteket, a létrehozott épületek értékesítését az ismertetett tényállás szerint egyedül a felperes, és nem a felperes és az üzleti partner együttműködése hajtotta végre.

54. Az üzleti partnernek a belső viszonyokban az üzleti döntésekben való, a nemzeti bíróság által hangsúlyozott részvétele sem változtathat ezen az eredményen. E részvétel nem fejt ki külső hatást, és ennél fogva nem befolyásolhatja a külső viszonyokban eljáró személy adóalanyi minőségét sem. Egyfelől aligha lehetséges egy harmadik személy ehhez szükséges meghatározó befolyását jogbiztonságot nyújtó módon meghatározni. Másfelől a szolgáltatás címzettje e belső befolyást aligha tudja felismerni, így az adólevonása szabályszerű számla hiányában mindig veszélyeztetve lenne. Ez ellentétes lenne az egyszeri és hatékony héarendszer eszméjével.(19)

55. Ahogy a Bíróság ezenkívül már megállapította, „az [...] együttműködés” nem elegendő ahhoz, hogy meg lehessen kérdejelezni az eljáró személy függetlenségét.(20) Valamely személynek a termelésben vállalt meghatározó szerepe „láthatóan [szintén] nem alkalmas arra”, hogy megkérdőjelezze annak megállapítását, hogy e személyek függetlenül gyakorolják tevékenységüket, mivel mindegyik társaság saját nevében, saját javára és saját felelősségére

cselekszik.(21) Ebben az összefüggésben a Bíróság a héa alá tartozó független vállalkozásoknak minősített olyan személyeket is, amelyek mint ilyenek, a szállítóikkal, a hatóságokkal és bizonyos mértékben ügyfeleikkel szemben függetlenekként jelentek meg, jóllehet e személyek nagyrészt a tulajdonukban álló társaságokon keresztül jártak el közös márkanév alatt.(22) Ez még inkább érvényes a jelen ügyre, amelyben a felperes a földterületek eladójával, később az építésügyi hatósággal és ezt követően a vevővel szemben önállóan járt el.

56. A külső viszonyokban való eljárás relevanciája ezenkívül megjelenik a héairányelvben szereplő, a vásárlásra vagy eladásra szóló bizományi szerződésre vonatkozó szabályokban (a 14. cikk (2) bekezdésének c) pontja és a 28. cikk). Különösen a héairányelv 28. cikke(23) jelzi egyértelműen, hogy a személy saját nevében történő eljárása és nem a saját javára történő eljárása a döntő. Ha ugyanis a személy saját nevében, azonban harmadik személy megbízásából jár el, az eljáró személy termékértékesítést végez vagy szolgáltatást nyújt, és e tekintetben önálló adóalany marad.

57. Ez különösen a 2011. január 10-ii „megszüntetési megállapodás”, valamint a 4. és 5. sz. épületre vonatkozó, a tulajdonát ruházásról szóló 2013. február 1-jei okirat tekintetében bírhat jelentőséggel. Az 5. sz. épület ezt követően, a felperes által harmadik személyeknek történő értékesítése során ugyanis a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja szerinti bizományi ügylet is szóba jöhetne.

58. Még ha azonban a jelen ügyben adott is lenne ilyen bizományi ügylet, ez nem változtatna a felperes önállóan eljáró adóalanyi minőségén. A felperes az épületek értékesítése során vagy saját nevében saját javára (ügynevezett saját ügylet) vagy saját nevében harmadik személy megbízásából (ügynevezett bizományosi ügylet) járt el.

3. Közbenes következtetés

59. Következésképpen a jelen ügyben a felperes jön számításba mint a konkrétan a héa megfizetésére köteles adóalany. Egyedül a felperes az, aki az ügyfeleivel szemben (azaz külső viszonyokban) saját nevében és saját javára (esetlegesen harmadik személy megbízásából is) és ezáltal saját kockázatára eljár.

B. A második kérdés második alkérdéséről: Az éves árbevétel kiszámítása a kisvállalkozásokra vonatkozó adómentesség alkalmazása szempontjából

60. Mivel a jelen indítványban képviselt álláspont szerint csak a felperes minősülhet adóalanynak, a második kérdés második alkérdését nem kell megválaszolni.

61. Ezt a kérdést csak másodlagosan kell megválaszolni arra az esetre, ha a Bíróság úgy véli, hogy vagy a felperesből és az üzleti partnerből álló (csendes) társaság vagy külön-külön e két személy jön számításba adóalanyként. A kérdés az éves árbevétel kiszámítására irányul a kisvállalkozásokra vonatkozó adómentesség tekintetében akkor, ha több személy vesz részt az ügyletek végzésében.

62. Ahogy a Bizottság jogosan kifejtette, az ügynevezett kisvállalkozásokra vonatkozó adómentesség az egyes adóalanyokra és azok árbevételére vonatkozik. Ez a héairányelv 287. cikke szerinti adómentesség szövegéből, valamint értelméből és céljából következik.

63. Mivel az adómentesség nem objektív módon a tevékenység jellegéhez, hanem csak egy árbevételi értékhatárnak az egyes adóalanyok általi személyes el nem éréséhez kapcsolódik, a héairányelv 287. cikke szubjektív adómentességet ír elő. Ahogy a Bíróság már megállapította,(24) és ahogy más helyen kifejtettem,(25) e szubjektív adómentességet elsősorban az adminisztráció

egyszer?sítése indokolja.

64. Ilyen értékhatár hiányában az adóhatóságnak minden olyan személyt, aki bármilyen csekély, a héairányelv 9. cikke értelmében vett gazdasági tevékenységet folytat, az első eurótól adóalanyként kellene kezelnie. Ez nemcsak az adóalany, hanem az adóhatóság oldalán is olyan adminisztratív költségeket eredményezne, amellyel nem állna szemben megfelelő adóbevétel.⁽²⁶⁾ A héairányelv 287. cikkében foglalt, csekély összegekre vonatkozó korlát célja éppen ennek elkerülése.⁽²⁷⁾

65. Ez az értelmezés akkor is helytálló, ha két adóalany együttesen – azonban mindegyikük saját javára – jár el anélkül, hogy együttesen önálló adóalanynak minősülnének. Ugyanez a helyzet, ha az együttes eljárás révén olyan új adóalany keletkezett, amelyet az önálló jogképessége alapján meg kell különböztetni az „alapítótól”, és amely nem lépi túl a csekély összegekre vonatkozó korlátot.

66. Ha ennél fogva a felperesből és az üzleti partnerből álló társaság lenne az eljáró adóalany, akkor a társaság árbevétele lenne irányadó a héairányelv 287. cikke értelmében vett éves árbevétel meghatározása szempontjából. Ha a felperes és az üzleti partner külön-külön minősül adóalanynak a közös ügyletekben való arányos részesedésük erejéig, akkor az éves árbevételt is külön kell vizsgálni mindkettőjük tekintetében. Amennyiben a választott konstrukció nem tekinthető visszaélés szerző magatartásnak,⁽²⁸⁾ és a jelen ügyben hiányoznak az erre utaló támpontok, továbbra is érvényes ez a következtetés.

67. Következésképpen a második kérdés második alkérdésére a következő választ kellene adni: A héairányelv 287. cikke szubjektív adómentességnek minősül. Ennél fogva az éves árbevétel az adott esetben eljáró adóalanyra vonatkozik.

VI. Véggkövetkeztetések

68. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság a Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Litvánia) által előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

1) Úgy kell értelmezni a 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdését és 193. cikkét, hogy az ott említett adóalanynak képesnek kell lennie jogviszonyok létesítésére, a héának a számlán való feltüntetésére és a héának a megállapodás szerinti ár alapján történő beszedésére. Ez azt feltételezi, hogy ezen adóalany a nemzeti jogrend szerint maga eljárhat, tehát jogképes.

2) Úgy kell értelmezni a 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdését és 193. cikkét, hogy az a személy, aki rendelkezik az adóalannyá válás képességével, akkor végzi „önállóan” a szóban forgó gazdasági tevékenységet, ha – mint a jelen ügyben a felperes – saját nevében és saját javára (vagy részben bizományi ügylet keretében harmadik személy megbízásából) jár el.

1 Eredeti nyelv: német.

2 2005. április 21-ii ítélet (C-25/03, EU:C:2005:241).

3 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

4 Lásd többek között: 2016. október 12-ii Nigl ítélet (C-431/15, EU:C:2016:764, 26. pont); 2015. szeptember 29-ii Gmina Wrocław ítélet (C-276/14, EU:C:2015:635, 27. pont); 2009. október 29-ii Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 35. pont).

5 2016. október 12-ii Nigl ítélet (C-340/15, EU:C:2016:764, 27. pont); 2015. szeptember 29-ii

Gmina Wrocław ítélet (C-276/14, EU:C:2015:635, 28. pont).

6 2016. október 12-i Nigl ítélet (C-340/15, EU:C:2016:764, 27. pont); 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet (C-276/14, EU:C:2015:635, 34. pont).

7 2016. október 12-i Nigl ítélet (C-340/15, EU:C:2016:764, 28. pont); 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet (C-276/14, EU:C:2015:635, 34. pont). Ebben az értelemben többek között: 2007. október 18-i van der Steen ítélet (C-355/06, EU:C:2007:615, 23. pont).

8 Így kifejezetten: 2016. október 12-i Nigl ítélet (C-340/15, EU:C:2016:764, 27. pont); 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet (C-276/14, EU:C:2015:635, 28. pont); 2005. április 21-i HE ítélet (C-25/03, EU:C:2005:241, 54. pont).

9 A Bíróság olyan jogalanyról beszél, amely ha nem is bír jogi személyiséggel, önállóan járhat el – lásd: 2005. április 21-i HE ítélet (C-25/03, EU:C:2005:241, 54. pont).

10 2014. március 27-i Le Rayon d'Or ítélet (C-151/03, EU:C:2014:185, 29. pont); 2012. május 3-i Lebara ítélet (C-520/10, EU:C:2012:264, 27. pont); 1994. március 3-i Tolsma ítélet (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. pont). A 2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 43. pont) a felek közötti, ár kikötését tartalmazó ügyletről beszél. Ilyen ügyletet azonban csak jogképes személy köthet.

11 Lásd többek között: 2019. május 8-i A-PAK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 22. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. pont); 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont); 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont); a Dong Yang Electronics ügyre vonatkozó indítványom (C-547/18, EU:C:2019:976, 41. pont).

12 Lásd többek között: 2019. május 8-i A-PAK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 22. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. pont); 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont); 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont). Lásd erről továbbá: a Di Maura ügyre vonatkozó indítványom (C-246/16, EU:C:2017:440, 21. pont).

13 A Bizottság e kijelentés igazolásaként a 2005. április 21-i HE ítéletet (C-25/03, EU:C:2005:241, 58. pont) idézi. Ez kifejezetten a következőket tartalmazza: „A második elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy valamely tárgyi eszköz házasságkötés alapján létrejött, jogi személyiséggel nem rendelkező és önmagában a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységet nem folytató vagyontársaság által történő megrendelése esetén az említett vagyontársaságban álló tulajdonosársakat a hatodik irányelv értelmében ezen ügylet címzettjeinek kell tekinteni.” Ebből számomra nem következik, hogy a Bíróság adóalanynak ismerte el a házastársi vagyontársaságot.

14 2005. április 21-i HE ítélet (C-25/03, EU:C:2005:241).

15 Lásd erről a Bíróságnak a 2005. április 21-i HE ítéletében (C-25/03, EU:C:2005:241, 32. pont) tett helytálló megállapításait is. Más lenne a helyzet akkor, ha a tulajdonosársak olyan személyegyesítő társaságot alapítanak, amely képes a külső jogviszonyokban eljárni, és saját ügyleteket végezni. Ebben az esetben e jogképesség alapján a személyegyesítő társaság az eljáró adóalany.

16 2005. április 21-i ítélet (C-25/03, EU:C:2005:241, 54. pont).

- 17 2005. április 21-i HE ítélet (C-25/03, EU:C:2005:241, 58. pont).
- 18 2016. október 12-i Nigl ítélet (C-340/15, EU:C:2016:764, 28. pont); 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet (C-276/14, EU:C:2015:635, 34. pont). Lásd továbbá: 2007. október 18-i van der Steen ítélet (C-355/06, EU:C:2007:615, 23. pont).
- 19 Lásd erről a héairányelv (5) preambulumbekzdését.
- 20 2016. október 12-i Nigl ítélet (C-340/15, EU:C:2016:764, 31. pont), ebben az értelemben már Szpunar f-tanácsnok Nigl ügyre vonatkozó indítványa (C-340/15, EU:C:2016:505, 21. pont), amely szerint az „akár szoros együttm-ködés” nem eredményezi az önálló adóalanyi min-ség hiányát.
- 21 2016. október 12-i Nigl ítélet (C-340/15, EU:C:2016:764, 33. pont).
- 22 2016. október 12-i Nigl ítélet (C-340/15, EU:C:2016:764, 34. pont).
- 23 A héairányelv 28. cikkének 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.”
- 24 2019. május 2-i Jarmuškien- ítélet (C-265/18, EU:C:2019:348, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2010. október 26-i Schmelz ítélet (C-97/09, EU:C:2010:632, 63. pont).
- 25 Az Administra-ia Judeean- a Finan-elor Publice Cara-Severin – Serviciul Inspec-ie Persoane Fizice és Direc-ia General- Regional- a Finan-elor Publice Timi-oara – Serviciul Solu-ionare Contesta-ii 1 ügyre vonatkozó indítvány (C-716/18, EU:C:2020:82, 22. és azt követ- pont); a Schmelz ügyre vonatkozó indítvány (C-97/09, EU:C:2010:354, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 Így kifejezetten a 2019. május 2-i Jarmuškien- ítélet (C-265/18, EU:C:2019:348, 38. pont) is.
- 27 Lásd a 25. cikkre (kisvállalkozások) vonatkozó indokolást a Bizottság 1973. június 20-i javaslatának 27. oldalán (COM(73) 950 végleges).
- 28 Lásd erről különösen: 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 31. és azt követ- pont).