

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2013. június 13. (*)

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – 9. cikk, (1) bekezdés – Az »adóalany« fogalma – Természetes személy – Adóköteles szolgáltatásnyújtás – Eseti jellegű szolgáltatás – A nyilvántartásba vett és héaköteles kereső tevékenységgel való kapcsolat hiánya – Önálló bírósági végrehajtó”

A C-62/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad – Varna (Bulgária) a Bírósághoz 2012. február 7-én érkezett, 2012. február 1-jei határozatával terjesztett elő az előtte

Galin Kostov

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Berger, A. Borg Barthet (előadó), E. Levits és J.-J. Kasel bírák,

előtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviselőjében S. Zlateva,
- a bolgár kormány képviselőjében E. Petranova és T. Ivanov, meghatalmazotti minőségben,
- a román kormány képviselőjében R.-H. Radu, meghatalmazotti minőségben, segítők: R.-I. Munteanu és I. Bara tanácsadók,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és V. Savov, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2013. február 28-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló,

2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) szabályozása alapján a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) alanya fogalmának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a G. Kostov és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság várnai jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának igazgatója, a továbbiakban: Direktor) között létrejött megbízási szerződésre vonatkozó ügyletekhez kapcsolódó adóellenőrzési határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke értelmében:

„(1) A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[...]”

4 A héairányelv 9. cikke a következőket írja elő:

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

»Gazdasági tevékenység«: a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelési 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.

(2) Az (1) bekezdésben említett személyeken kívül adóalanynak kell tekinteni minden olyan személyt, aki eseti alapon új közlekedési eszközt értékesít úgy, hogy azt az eladó, a megrendelő vagy ezek képviselőjében harmadik személy egy, a tagállamon kívüli, de a Közösség területén belüli területre ad fel vagy fuvaroz el.”

5 A héairányelv 12. cikkének (1) bekezdése a következőképp rendelkezik:

„A tagállamok adóalanynak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott ügyletek valamelyikét eseti jelleggel folytatja és különösen a következő ügyletek valamelyikét végzi:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítése;

b) építési telkek értékesítése.”

6 Ezen irányelv 14. cikke elírja:

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

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

[...]

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

[...]”

A bolgár jog

7 Az Administrativen sad – Varna (várnai közigazgatási bíróság, Bulgária) a hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; a továbbiakban: ZDDS) következő rendelkezéseire hivatkozik:

8 A ZDDS 2. cikke alapján:

„A [héta] alá tartozik:

(1) az ellenszolgáltatás fejében teljesített adóköteles termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]”

9 A ZDDS 3. cikke értelmében:

„(1) Adóalany az a személy, aki önálló gazdasági tevékenységet végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Önálló gazdasági tevékenység a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású tevékenységeket, beleértve az önálló bírósági végrehajtók és a közjegyzők tevékenységét is. Önálló gazdasági tevékenységnek minősül minden, ellenszolgáltatás fejében folyamatosan és hivatásszerűen végzett tevékenység is, beleértve a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítását. [...]”

10 A ZDDS 6. cikke (2) bekezdésének 4. pontja termékértékesítésként határozza meg a „dolog tényleges rendelkezésre bocsátását olyan személy számára, aki saját nevében és más javára jár el”.

11 A ZDDS 8. cikke szerint e törvény értelmében szolgáltatásnyújtás minden, aminek értéke van, és ami különbözik valamely terméktől, a forgalomban lévő pénztől és a fizetőeszközként használt külföldi devizától.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

12 G. Kostov Bulgáriában önálló bírósági végrehajtói tevékenységet folytat. A ZDDS 96. cikkének (1) bekezdése alapján héanyilvántartásba vették.

13 2008. november 13-án G. Kostov megbízási szerződést (a továbbiakban: szerződés) kötött a Bon Marin AD-vel (a továbbiakban: Bon Martin). E szerződés értelmében G. Kostov a Bon Marin

megbízottjaként kötelezettséget vállalt arra, hogy ajánlatokat nyújt be három, körülbelül 40 000 négyzetméter terület?, részben beépített, állami tulajdonba tartozó, a védelmi minisztérium által igazgatott ingatlan árverési értékesítésére irányuló három eljárás során. Arra az esetre, ha a Bon Martinnak ítélik oda az ingatlanokat, azt is vállalta, hogy azok tulajdonjogát átruházza ez utóbbira.

14 A megbízó, a Bon Marin vállalta, hogy rendelkezésre bocsátja a szerződésben elírányzott vételekhez szükséges pénzügyi eszközöket, hogy megszerzi azon dolgok tulajdonjogát, amelyeket G. Kostov megbízása teljesítésének során megszerez, valamint hogy számára megfizeti a megállapodás szerinti 50 000 bolgár leva (BGN) (körülbelül 25 500 euró) összeg? díjat.

15 Az említett díjat a szóban forgó szerződés aláírásának napján fizették meg, amely szerződés egyébiránt azt is elírta, hogy G. Kostov abban az esetben is megtarthatja ezt a díjat, ha az ajánlatok nem lesznek sikeresek.

16 2009 májusában G. Kostov megszerezte az államtól a szerződésben szerepl? ingatlanok tulajdonjogát.

17 2009. június 30-án a Bon Marin a megbízott hozzájárulásával átruházta a Bleyk Siy Kepital EOOD-ra a szerződésb?l származó valamennyi jogát és kötelezettségét.

18 A héával kapcsolatos jogvita a Várna városára illetékességgel rendelke? adóhatóság adóellen?rzési határozatából ered. E határozat szerint G. Kostov az 50 000 BGN összeg? díját a ZDDS 12. cikke szerint adóköteles szolgáltatásnyújtás fejében kapta, amelyet héaalanyként végzett, és ennélfogva meg kell fizetnie ezt az adót az említett összeg után.

19 A közigazgatási jogorvoslat során az adóellen?rzési határozatot a Direktor helybenhagyta.

20 G. Kostov jogorvoslattal élt a Direktor említett határozatával szemben, el?adva, hogy szolgáltatásnyújtására eseti jelleggel került sor, és nem önálló bírósági végrehajtóként végzett önálló gazdasági tevékenységével, vagyis azon egyetlen tevékenységgel összefüggésben, amely vonatkozásában a héa tekintetében nyilvántartásba vették.

21 E körülményekre tekintettel az Administrativen sad – Varna úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé el?zetes döntéshozatalra:

„Adóalanynak tekintend?-e a [héa]írányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében, és köteles-e megfizetni a héát a [héa]írányelv 193. cikke értelmében az önálló bírósági végrehajtóként végzett tevékenysége miatt a héanyilvántartásban szerepl? természetes személy az általa eseti jelleggel és nem önálló bírósági végrehajtóként végzett tevékenységével összefüggésben teljesített szolgáltatásnyújtás tekintetében?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés?l

22 Kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héaírányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az önálló bírósági végrehajtóként végzett tevékenységei tekintetében héaalanynak min?sul? személyt „adóalanyak” kell tekinteni minden más, eseti jelleg? gazdasági tevékenységére tekintettel.

El?zetes észrevétel

23 E kérdés megválaszolása érdekében mindenekel?tt meg kell jegyezni, hogy bár mind a kérdést el?terjeszt? bíróság, mind a Direktor, valamint a bolgár és a román kormány megbízási szerződés és a megbízott általi szolgáltatásnyújtás fennállásából kiindulva érvel, az Európai Bizottság úgy véli, hogy az alapügyben a héaírányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja

értelmében vett bizományi szerződésről van szó, és hogy következésképpen a jelen ügy termékértékesítésre vonatkozik.

24 Fontos emlékeztetni arra, hogy a Bíróságnak nem az a feladata, hogy értelmezze a nemzeti rendelkezéseket, és állást foglaljon azok alkalmazhatóságáról, illetve hogy megállapítsa az alapügy megoldása tekintetében releváns tényeket.

25 A Bíróság feladata ugyanis az, hogy a közösségi és nemzeti bíróságok hatáskörmegosztásának keretén belül az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban meghatározott ténybeli és szabályozási háttérrel vegye tekintetbe, amelybe az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések illeszkednek (lásd a C-153/02. sz. Neri-ügyben 2003. november 13-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13555. o.] 34–35. pontját, valamint a C-482/01. és C-493/01. sz., Orfanopoulos és Oliveri ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5257. o.] 42. pontját).

26 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy a kérdést elterjesztő bíróság az elzetes döntéshozatalra utaló határozatában a szerződést „megbízási szerződésnek” minősítette. Következésképpen a következő megállapítások megbízási szerződés, tehát szolgáltatásnyújtás fennállásából indulnak ki.

Az ügy érdeméről

27 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében: „[a]dóalany» az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”. Egyébiránt e rendelkezés második albekezdése alapján gazdasági tevékenység főszabály szerint a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók „valamennyi” tevékenysége.

28 Ezt követően, igaz ugyan, hogy a héairányelv 12. cikke (1) bekezdésének *a contrario* olvasatából az következhet, hogy az a személy, aki csak eseti jelleggel végez olyan tevékenységet, amelyet általában a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók folytatnak, főszabály szerint nem tekinthető ezen irányelv értelmében vett „adóalanynak”, e rendelkezésből nem szükségszerűen következik az, hogy valamely tevékenységi területen tevékenykedő adóalany, aki eseti jelleggel más tevékenységi terület alá tartozó tevékenységet végez, ne lenne adóköteles e tevékenység tekintetében.

29 Épp ellenkezőleg, emlékeztetni kell arra – amint a héairányelv (5) preambulumbekkezdéséből következik –, hogy a „[h]éa]rendszer akkor valósítja meg a legnagyobb egyszerűséget és semlegességet, ha az adót a lehető legáltalánosabb módon vetik ki. Ezenkívül ezen irányelv (13) preambulumbekkezdése hangsúlyozza, hogy „[a]z adóalany fogalmát oly módon kell meghatározni, hogy az adó semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok azon személyekre is kiterjeszthessék azt, akik alkalmi jelleggel végeznek bizonyos tevékenységeket”.

30 Ilyen körülmények között a héairányelv 12. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az csak azon személyekre vonatkozik, akik fő gazdasági tevékenységeik tekintetében még nem adókötelesek. Ezzel szemben olyan adóalany esetében, mint G. Kostov, nem felel meg különösen a héa egyszerű és a lehető legáltalánosabb kivetítésének a héairányelv 9. cikke (1) bekezdése második albekezdésének olyan értelmezése, hogy a „gazdasági tevékenység” e rendelkezésben szereplő fogalma nem foglal magában olyan tevékenységet, amely – bár csak eseti jelleggel végzik – e fogalomnak az említett rendelkezés első mondatában szereplő általános meghatározása alá tartozik, és amelyet olyan adóalany végez, aki állandó jelleggel a héairányelv alapján más gazdasági tevékenységet is végez.

31 A fenti megállapításokra tekintettel az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az önálló bírósági végrehajtóként végzett tevékenységei tekintetében már héaköteles természetes személyt „adóalanyak” kell tekinteni valamennyi egyéb, eseti jelleggel végzett gazdasági tevékenység tekintetében, feltéve hogy e tevékenység a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében vett tevékenységnek min?sül.

A költségekr?l

32 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt 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 (els? tanács) a következ?képpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az önálló bírósági végrehajtóként végzett tevékenységei tekintetében már hozzáadottértékadó-köteles természetes személyt „adóalanyak” kell tekinteni valamennyi egyéb, eseti jelleggel végzett gazdasági tevékenység tekintetében, feltéve hogy e tevékenység a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében vett tevékenységnek min?sül.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.