

62018CJ0214

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2019. április 10. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – 2006/112/EK irányelv – Hozzáadottértékadó (h a) – B ros gi végrehajtó – Végrehajtás – Törvény által meghatározott illet ek – A hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságoknak azon gyakorlata, hogy ezen illet ek összege tartalmazza a h at – A semlegesség és az arányosság elve”

A C-214/18. sz.  gyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a S d Rejonowy w Sopocie Wydzia  I Cywilny (sopoti kerületi b ros g, I. polgári kollégium, Lengyelország) a B ros ghoz 2018. március 26- n érkezett, 2018. március 8-i határozatával terjesztett el a

H. W.

 ltal indított,

a PSM „K”,

Aleksandra Treder, a Rejonowy w Sopocie (sopoti kerületi b ros g) mellett működő b ros gi végrehajtó

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: F. Biltgen tanácselnök, C. G. Fernlund (előadó)  s L. S. Rossi b r k,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

–

A. Treder képviseletében M. S. Tokarz radca prawny és J. Martini doradca podatkowy,

–

a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

–

az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal, A. Armenia és B. Sasinowska, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2013. július 22-ii 2013/43/EU tanácsi irányelvvel (HL 2013. L 201., 4. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ii 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) 1. cikkének, 2. cikke (1) bekezdése a) és c) pontjának, 73. cikkének, valamint 78. cikke első bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet a H. W. által a vele szemben történő végrehajtási eljárás lefolytatásával megbízott Aleksandra Treder bírósági végrehajtónak az érintett végrehajtási költségek összegének hozzáadottértékadóval (hÉA) történő növeléséről szóló határozata tárgyában indított eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3

A 2006/112 irányelv (5) preambulumbekkezdése kimondja:

„A HÉArendszer akkor valósítja meg a legnagyobb egyszerűséget és semlegességet, ha az adót a lehető legáltalánosabb módon vetik ki, és ha annak hatálya kiterjed a termelés és az értékesítés minden szakaszára, valamint a szolgáltatásnyújtás területére is. Emiatt a belső piac és a tagállamok érdekében áll elfogadni egy, a kiskereskedelemre is érvényes közös rendszert.”

4

Ezen irányelv 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ez az irányelv megállapítja a közös [HÉA]rendszert [...].

(2) A közös HÉArendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.

A HÉA-t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.

A közös HÉA-rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.”

5

Az említett irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja elírja:

„(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”.

6

Ugyanezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelői, a kereskedői, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelői 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.”

7

A 2006/112 irányelv 13. cikke elírja:

„(1) Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] és egyéb közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanyoknak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, ha e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben adókat, díjakat, illetékeket, járulékokat vagy egyéb közterheket szednek be.

Amennyiben azonban e szervek nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezné, az ilyen tevékenységek vagy ügyletek folytatása tekintetében adóalanyként minősülnek.

[...]”

8

Ezen irányelv 73. cikke szerint:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap

tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

9

Az említett irányelv 78. cikke első bekezdésének a) pontja kimondja:

„Az adóalap részét képezik a következő tényezők:

a)

adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a HÉA-t”.

10

Az ugyanezen irányelv 193. cikke értelmében „[...] a HÉA-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni”.

A lengyel jog

A Lengyel Köztársaság alkotmánya

11

A Lengyel Köztársaság 1997. április 2-ii alkotmánya (Dz. U. 1997., 78. sz., 483. tétel) az alapügy tényállásának megvalósulása idején hatályos változatában a 217. cikkében elírja:

„Törvény feladata az adókötelezettség és az egyéb közterhek hatálya alá való tartozás, az adóalanyi minőség, az adózás tárgyának és mértékének, a kedvezmények és csökkentések odaítélése alapelveinek, valamint az adómentes adóalanycsoportok a meghatározása.”

A héatörvény

12

A 2004. március 11-ii ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény) alapügy tényállásának megvalósulása idején hatályos változata (Dz. U. 2017., 1221. tétel; a továbbiakban: héatörvény) 15. cikkének (1), (2) és (6) bekezdése elírja:

„(1) Adóalanyok azok a jogi személyek, jogi személyiség nélküli szervezeti egységek és természetes személyek, akik vagy amelyek a (2) bekezdés szerinti gazdasági tevékenységet önállóan végzik, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Gazdasági tevékenység a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen az áruk vagy immateriális eszközök és jogok bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosítása.

[...]

(6) A polgári jogi szerződés alapján folytatott tevékenységek kivételével nem minősülnek adóalanyoknak a közhatalmi szervek és az e szerveket a különös jogszabályok által rájuk bízott feladatok ellátásában segítők hivatalok.”

13

A héatörvény 19a. cikkének (1) bekezdése kimondta:

„Az adófizetési kötelezettség – az (5), valamint a (7)–(11) bekezdésre, valamint a 14. cikk (6) bekezdésére, a 20. cikkre és a 21. cikk (1) bekezdésére figyelemmel – a termék értékesítésének vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontjában keletkezik.”

14

E törvény 29a. cikkének (1) bekezdése és (6) bekezdése 1. pontjának értelmében:

„(1) A (2)–(5) bekezdésre, a 30a–30c. cikkre, a 32. cikkre, a 119. cikkre, valamint a 120. cikk (4) és (5) bekezdésére figyelemmel az adó alapját képezi az ellenérték, amelyet az értékesítés és a szolgáltatásnyújtás alapján a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója kapott vagy kapnia kell, beleértve az adóalany által értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás értékét közvetlenül befolyásoló, kapott dotációkat, szubvenciókat és más hasonló jellegű támogatásokat.

[...]

(6) Az adóalapba be kell számítani a következőket:

1)

adók, vámok, illetékek és más hasonló díjak, kivéve a hía összege [...]

A bírósági végrehajtókról és végrehajtásról szóló törvény

15

A bírósági végrehajtók az 1997. augusztus 29-ii ustawa o komornikach sądowych i egzekucji (a bírósági végrehajtókról és végrehajtásról szóló törvény) alapügy tényállásának megvalósulása idején hatályos változata (Dz. U. 2017., 1277. tétel; a továbbiakban: a bírósági végrehajtókról szóló törvény) rendelkezéseinek hatálya alá tartoznak.

16

A bírósági végrehajtókról szóló törvény 28. cikke kimondja:

„A bírósági végrehajtóra a nem mezőgazdasági tevékenységet folytató személyekre vonatkozó jövedelemadóra, társadalombiztosításra és általános egészségbiztosításra vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni.”

17

E törvény 34. cikke kimondja:

„A végrehajtási költségek magukban foglalják az alábbiakat:

1)

a végrehajtási eljárás keretében felmerült személyi és anyagi költségek;

2)

a lefoglalt javak biztonságba helyezésével és a szükséges személyes védelemmel kapcsolatos költségek, valamint az iroda biztosítási és a bírósági végrehajtó felelősségbiztosítási költségei;

3)

a bírósági végrehajtó székhelyére történő utazás költségei, postaköltségek, költségtérítések, a különleges szállítást nem igénylő kisméretű ingóságok szállítási költségei;

4)

a törvény szerint a bírósági végrehajtóknak fizetendő kötelező járulékok;

5)

a 39. cikk alá nem tartozó végrehajtási aktusok és törvény által előírt aktusok elvégzéséhez szükséges egyéb kiadások.”

18

Az említett törvény 35. cikke értelmében:

„A bírósági végrehajtó által beszédett végrehajtási illetékek fedezik a 34. cikkben foglalt költségeket.”

19

Az ugyanezen törvény 43. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A végrehajtás lebonyolítása és a törvényben meghatározott egyéb tevékenységek fejében a bírósági végrehajtó végrehajtási illetéket szed be.”

20

A bírósági végrehajtókról szóló törvény 49. cikke kimondja:

„(1) Ha a végrehajtás pénzfizetésre irányul, az adós a bírósági végrehajtónak a behajtott követelés értéke 15%-ával arányos, mindenesetre legalább a havi átlagbér 1/10-ének megfelelő, de annak harmincszorosánál nem nagyobb illetékre jogosult [...]”

1a. Az (1) bekezdésben említett ügyekben a bírósági végrehajtó által beszédett végrehajtási illeték arányos az adóstól behajtott követelés összegével.

[...]

(7) Az adós kérelmet nyújthat be az (1) és (2) bekezdés szerinti illeték összegének csökkentése iránt. [...]

(10) A (7) bekezdés szerinti kérelem alapján, különösen a végrehajtó munkaterhét, illetve a kérelmező vagyoni helyzetét és jövedelmei összegét figyelembe véve a bíróság csökkentheti az

(1) és (2) bekezdés szerinti illeték összegét.”

21

E törvény 51. cikke kimondja:

„(1) A rögzített végs? illetve az alábbi tételekre vonatkozó havi átlagbér 20%-át teszik ki:

1)

az ingatlan birtokba adása és az utóbbi található ingóságok eltávolítása; kereskedelmi és ipari tevékenységek esetében az illetéket a vállalkozást alkotó minden elemre ki kell vetni;

2)

ingatlan vagy vállalkozás kezel?jének kijelölése vagy az ingatlan gondnokának a kijelölése;

3)

a helyiségekben található vagyontárgyak és személyek kiürítése, amelyek esetében minden egyes tétel külön illetékköteles;

4)

a lefoglalás végrehajtása.

(2) Lakás felszabadítása esetében az alábbi tételek nem tartoznak külön illeték hatálya alá: el?terek, hálósobák, folyosók, verandák, fürd?szobák, éléskamrák, loggiák és hasonlók.

(3) A nem lakás céljára szolgáló terek és helyiségek – különösen a garázsok, lóistállók, marhaistállók vagy raktárak – kiürítésekor minden egyes tér külön illeték hatálya alá tartozik, a helyiségekhez hasonlóan.”

22

Az említett törvény 54. cikke el?írja:

„A hitelez? számára történ?, az 51. cikkben felsorolt esetekt?l eltér? esetekben történ? birtokba adás a havi átlagbér 15%-ának megfelel?, a tulajdonjog újabb megsértéséb?l ered? végrehajtási eljárás tekintetében 100%-kal növelt, meghatározott illeték hatálya alá tartozik.”

23

Ugyanezen törvény 63. cikkének (4) bekezdése értelmében:

„A végrehajtó [...] bevételét képezik az adott hónapban beszedett végrehajtási illetékek, valamint az [...] utazási készpénzkiadások visszatérítései, továbbá azt csökkentik a végrehajtó végrehajtási tevékenységének költségei és az ebben a cikkben meghatározott összegek.”

A természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény

24

Az 1991. július 26-i ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény) alapügy tényállásának megvalósulása idején hatályos változata

(Dz. U. 2018., 200. tétel) a 14. cikke (1) bekezdésének második mondatában elírja:

„A héaköteles termékeket értékesít? vagy szolgáltatást nyújtó adóalanyok esetében az ezen értékesítésb?l származó jövedelemnek min?sül a fizetend? héa levonását követ?en fennmaradó bevétel.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

25

A H. W. hitelez?je, a PSM „K” a S?d Rejonowy w Sopocie (sopoti kerületi bíróság, Lengyelország) mellett m?köd? A. Treder bírósági végrehajtót bízta meg azzal, hogy indítson végrehajtási eljárást az adós ellen. 2016. október 4?i határozatában A. Treder lezárta ezen eljárást, és a bírósági végrehajtókról szóló törvény 49. cikke (1) bekezdésének megfelelően megállapította az eljárási illetékek héával növelt összegét.

26

A távollév? adós képviselőjében eljáró ügygondnok fellebbezést nyújtott be a S?d Rejonowy w Sopocie Wydzia? I Cywilny (sopoti kerületi bíróság, I. polgári kollégium) elé e határozattal szemben, úgy érvelve, hogy az érintett bírósági végrehajtó hibát követett el, amikor héával növelte ezen illetékek összegét, mivel azok a bírósági végrehajtókról szóló törvény 49. cikkének (1) bekezdése szerint már tartalmazták a héát.

27

2017. március 9?i határozatában e bíróság a felek közös kérelmére elhalasztotta a határozathozatalt a S?d Najwy?szy (legfels?bb bíróság, Lengyelország) azon kérdésben történ? döntéséig, hogy a bírósági végrehajtó által e rendelkezés értelmében megállapított illetékek összegét növelni kell?e a héa összegével, vagy ezen illetékek összege már tartalmazta ezen adót.

28

2017. július 27?én a S?d Najwy?szy (legfels?bb bíróság) úgy ítélte meg, hogy a bírósági végrehajtó a bírósági végrehajtókról szóló törvény 49. cikkének (1) bekezdése értelmében nem növelhette a beszedett illetékeket a héa összegével. E bíróság szerint az említett illetékek héa összegével történ? növelése lehet?sége bírósági végrehajtókról szóló törvényben történ? említésének hiányában azt kell megállapítani, hogy ezen illetékek a héatörvény 29a. cikke (6) bekezdésének 1. pontjával összefüggésben értelmezett (1) bekezdése szerint a héát már tartalmazó bruttó követeléseknek min?sülnek.

29

A S?d Rejonowy w Sopocie Wydzia? I Cywilny (sopoti kerületi bíróság, I. polgári kollégium) el?tti eljárás folytatását követ?en az érintett bírósági végrehajtó arra kérte e bíróságot, hogy terjesszen el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság elé annak megállapítása érdekében, hogy összhangban van?e a 2006/112 irányelv rendelkezéseivel azon álláspont, amely szerint a bírósági végrehajtó által a bírósági végrehajtókról szóló törvény 49. cikkének (1) bekezdése alapján megállapított illetékek tartalmazzák a fizetend? héa összegét.

30

A kérdést el?terjeszt? bíróság megállapítja, hogy törvény állapítja meg azon illetékeket, amelyekre a bírósági végrehajtó a végrehajtási eljárás keretében nyújtott szolgáltatások tekintetében jogosult.

2015. június 9-ét megelőzően a bírósági végrehajtó a héatörvény 15. cikkének (6) bekezdése szerinti mentesség alá tartozott, ennélfogva e szolgáltatások tekintetében nem volt héaköteles. A pénzügyminiszter ezen időpontban elfogadott álláspontja szerint a bírósági végrehajtó nem tartozott e rendelkezés hatálya alá, ennélfogva héaköteles volt az említett szolgáltatások tekintetében. Egyébiránt megállapításra került, hogy e beszédett illetékek összege tartalmazta a fizetendő héát. Ezzel szemben e változás nem járt a felszámítandó illetékek összeghatárait szabályozó nemzeti jog módosításával. Következésképpen a bírósági végrehajtót megillető illetékeket ténylegesen csökkentette a fizetendő héa összege.

31

A pénzügyminiszter említett álláspontját 2017. március 6-án megerősítette a Sąd Najwyższy (legfelsőbb bíróság). E bíróság megállapította, hogy a bírósági végrehajtó a héatörvény 15. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett ezen cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik, mivel nem közjogi szervként, hanem szabadfoglalkozású tevékenység keretében, önálló vállalkozóként folytatja tevékenységét, így nem részesülhet ez e törvény 15. cikkének (6) bekezdésében és a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdésében előírt mentességben.

32

A kérdést előterjesztő bíróság a maga részéről támogatja azon értelmezést, amely szerint a bírósági végrehajtó héaköteles az általa elvégzett végrehajtási aktusok tekintetében. Egyébiránt megalapozottnak tartja a Sąd Najwyższy (legfelsőbb bíróság) azon álláspontját, amely szerint a bírósági végrehajtó nem növelheti a beszédett végrehajtási illetékeket a héa összegével.

33

Mindazonáltal, mivel nem módosították a jogszabályokat a fizetendő illetékeknek a bírósági végrehajtók héakötelezettségéhez kapcsolódó költségek fedezése érdekében történő növelésének előírásához, a kérdést előterjesztő bíróságnak kételyei vannak a Sąd Najwyższy (legfelsőbb bíróság) jelen ítélet 28. pontjában kifejtett álláspontjának az uniós joggal – különösen pedig a héasemlegesség és az arányosság elvével – való összeegyeztethetőségét illetően, amely szerint meg kell állapítani, hogy a bírósági végrehajtókat megillető illetékek a héát már tartalmazó bruttó követeléseknek minősülnek.

34

E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság azt vizsgálja egyrészt, hogy annak megállapítása, hogy a bírósági végrehajtók által beszédett végrehajtási illetékek már tartalmazzák a héát, sérti-e azt a szabályt, amely szerint ezen adó a végső fogyasztót terheli, másrészt pedig lényegében, hogy az arányoságnak a 2015. március 26-iiMacikowski ítélet (C-499/13, EU:C:2015:201) szerint értelmezett elvével ellentétes-e, hogy ezen illetékek összege már tartalmazza a héát.

35

E körülmény között a Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (sopoti kerületi bíróság, I. polgári kollégium) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1)

A [2006/112] irányelvben [...] különösen annak 1. cikkében, 2. cikke (1) bekezdése 1. pontjának a) és c) alpontjából, 78. cikke első bekezdésének a) pontjával összhangban értelmezett 73. cikkében, valamint az e rendelkezésekből levezetett héasemlegesség uniós jogi alapelveiből eredő

[héa]rendszer fényében elfogadhat e – figyelembe véve a [h at r v ny] 29a. cikke (1) bekezdésének, valamint 29a. cikke (6) bekezdésének a [b ros gi v grehajt okr l sz l  törvény] 49. cikke (1) bekezdésével, 35. cikkével és 63. cikke (4) bekezdésével összhangban értelmezett szövegét – az az álláspont, hogy a b ros gi végrehajtók által beszedett végrehajtási illeték tartalmazza a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó összegét (azaz a h a összegét)?

[A]mennyiben erre a kérdésre igen? választ kell adni:

2)

Az arányosság uniós jogi alapelvének fényében elfogadhat e az az álláspont, hogy a b ros gi végrehajtó – aki végrehajtási tevek nysege tekintetében h aalanynak min?s l – ténylegesen rendelkezik az adókötelezettség teljesítése érdekében valamennyi jogi eszközzel, abban az esetben, ha a [b ros gi v grehajt okr l és végrehajtásról szóló törvény] rendelkezései alapján beszedett végrehajtási illeték magában foglalja a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó összegét (azaz a h a összegét)?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

36

Együttesen vizsgálandó kérdéseivel a kérdést előterjesztő b ros g lényegében arra v r választ, hogy a 2006/112 irányelv rendelkezéseit, valamint a héasemlegesség és az arányosság elvét  gy kell e értelmezni, hogy azzal ellentétes a hatáskörrel rendelke? nemzeti hatóságok olyan közigazgatási gyakorlata, mint amelyről az alapügyben szó van, amely szerint a b ros gi végrehajtó által a végrehajtási eljárás keretében nyújtott szolgáltatásokra vonatkozót h at tartalmazza az általa beszedett végrehajtási illetékek.

37

Előzetesen meg kell állapítani, hogy először is a 2007. január 1 j n hatályba lépett 2006/112 irányelv annak érdemi módosítása nélkül hatályon kívül helyezte a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17 i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű ki lkiad s 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.). Mivel a 2006/112 irányelv releváns rendelkezéseinek tartalma lényegében megegyezik a 77/388 hatodik irányelv vonatkozó rendelkezéseinek tartalmával, a B ros g ez utóbbi irányelvre vonatkozó  t lkezesi gyakorlata egyaránt alkalmazandó a 2006/112 irányelv vonatkozásában.

38

Másodszor az előterjesztett kérdések – amint az a jelen ítélet 32. pontjából kitűnik – azon el felteves n alapulnak, hogy egyrészét az olyan b ros gi végrehajtó, mint amilyen az alapügyben szerepel, a 2006/112 irányelv 13. cikkében előírt, a közjogi szervek mentességi szabályainak hatálya alá nem tartozó gazdasági tevek nyseget folytat, m sr sz t pedig a nemzeti jog a b ros gi végrehajtó által nyújtott végrehajtásra irányuló szolgáltatás esetében nem teszi lehetővé a beszedett végrehajtási illetékeknek a fizetendő héa összegével történő növelését.

39

Pontosítani kell, hogy a B ros gnak az előterjesztett kérdésekre adandó válasza azon a felteves n alapul, hogy pontosak ezen el felteves k.

40

Emlékeztetni kell arra, hogy először is a 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerint a közös héarendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra – a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag – az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.

41

E tekintetben az ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdéséből és 9. cikkéből következik, hogy e közös rendszer azon az alapon nyugszik, amelynek értelmében főszabály szerint valamennyi gazdasági jellegű tevékenység a héa alá tartozik (lásd ebben az értelemben: 2017. január 19-i National Roads Authority ítélet, C-344/15, EU:C:2017:28, 36. pont). A héa alá tartozik tehát az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott valamennyi szolgáltatás (lásd ebben az értelemben: 2013. március 21-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-197/12, nem tették közzé, EU:C:2013:202, 30. pont).

42

Másodsor, az azon alapelvtől való eltérés lehetőségét illetően, amely szerint héát vetnek ki az adóalany által ellenérték fejében nyújtott valamennyi szolgáltatásra, a Bíróság már pontosította, hogy minden adómentességnek kifejezettnek és pontosnak kell lennie (lásd ebben az értelemben: 1987. március 26-i Bizottság kontra Hollandia ítélet, 235/85, EU:C:1987:161, 19. pont). Egyébiránt az adómentesség leírására használt kifejezéseket mindenestre szigorúan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2012. július 19-i Deutsche Bank ítélet, C-44/11, EU:C:2012:484, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2015. október 29-i Saudaçoır ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43

Ebből következik, hogy amennyiben valamely szolgáltatásnyújtás nem tartozik a 2006/112 irányelvben előírt mentességek hatálya alá, e szolgáltatásnyújtás héaköteles az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében.

44

Harmadszor, a 2006/112 irányelv 193. cikke szerint az adóztatandó szolgáltatást nyújtó adóalanyt héafizetési kötelezettség terheli.

45

Következésképpen, amikor egy bírósági végrehajtó olyan szolgáltatást nyújt, mint amelyről az alapügyben szó van, amennyiben e szolgáltatás nem tartozik az ezen irányelv által előírt mentességek hatálya alá, ezen ügylet tekintetében héafizetési kötelezettség terheli.

46

A jelen esetben fizetendő hÉa alapjának megállapítását illetően a 2006/112 irányelv 73. cikkéből és 78. cikkének a) pontjából következik, hogy az adóalap szolgáltatásnyújtás esetében tartalmaz mindent, kivéve magát a hÉát, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell.

47

Ezzel szemben ezen irányelv nem tartalmaz kifejezett szabályt azon kérdést illetően, hogy a bírósági végrehajtó által beszedett végrehajtási illeték magában foglalja-e a fizetendő hÉát. Ennélfogva a tagállamok feladata e kérdés eldöntése.

48

A jelen esetben, amint az a jelen ítélet 38. pontjából kitűnik, a nemzeti jog szerint a bírósági végrehajtó által beszedett végrehajtási illetékek nem növelhetők a hÉa összegével. Mivel az adóalap, amint az a jelen ítélet 46. pontjában kifejtésre került, tartalmaz mindent, kivéve magát a hÉát, ami a kapott ellenértéket képezi, az érintett illetékek összegét úgy kell tekinteni, mint amely már magában foglalja ezen adót.

49

Ezen értelmezés tiszteletben tartja a hÉasemlegesség elvét. Lehetővé teszi ugyanis az adóalany számára, hogy a hÉafizetéshez ugyanolyan arányban járuljon hozzá az adóköteles ügyletek címén kapott teljes összegek tekintetében.

50

Egyébiránt az említett értelmezés megfelel azon elvnek, amely szerint a hÉa a végső fogyasztót terhelő adó. Amennyiben a nemzeti jog szerint ugyanis a beszedendő végrehajtási illetékek összege nem növelhető a fizetendő hÉának megfelelő járulékkal, annak ténye, hogy úgy tekintik, hogy ezen összeg már tartalmazza a hÉát, ahhoz vezet, hogy az adóhatóságok által kivetendő hÉa alapja nem haladja meg a végső fogyasztó által ténylegesen fizetett ellenértéket, amely tekintetében már kiszámították a hÉát, és amely végső soron e fogyasztót terheli (lásd ebben az értelemben: 1996. október 24-én Elida Gibbs ítélet, C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont; 2013. november 7-én Tulic és Plavojin, ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. és 35. pont).

51

Ugyanezen értelmezés tiszteletben tartja az arányosság elvét is, mivel nem lép túl azon a mértéken, amely az ezen adó beszedésének biztosításához kapcsolódó célkitűzés eléréséhez szükséges, és mivel az adóalap ily módon történő meghatározása összeegyeztethető a közös hÉarendszer – jelen ítélet 40. és 41. pontjában kifejtett – alapelveivel, nevezetesen azzal, hogy minden gazdasági tevékenység a hÉa alá tartozik.

52

E következtetést nem sérti a 2015. március 26-án Macikowski ítélet (C-499/13, EU:C:2015:201) rendelkezésének 2. pontjában foglalt értelmezés, amely a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett második kérdés alapját képezi. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy e 2. pontban a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az arányosság elvével nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a bírósági végrehajtó teljes vagyonával felel a végrehajtási eljárásban lefolytatott ingatlanértékesítésből származó bevétel után fizetendő hÉa összegéért

abban az esetben, ha nem teljesíti az ezen adó beszedésére és megfizetésére vonatkozó kötelezettségét, azzal a feltétellel, hogy ténylegesen rendelkezik e kötelezettség teljesítéséhez szükséges valamennyi jogi eszközzel. E választ a 2015. március 26-iiMacikowski ítélet (C-499/13, EU:C:2015:201) alapjául szolgáló ügy körülményeire tekintettel kell értelmezni, amely körülmények eltérnek a jelen alapügyben szereplő körülményektől. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy – a jelen alapüggyel szemben – ugyanis valamely bírósági végrehajtónak nem héalanyként, hanem az ezen adó más adóalany javára történő megfizetésére kötelezett személyként fennálló helyzetét érintette, aki a nemzeti bíróság jóváhagyásáig nem rendelkezhetett a szóban forgó árverés keretében kapott összeggel, és a nemzeti jogban előírt határidőn belül nem tudta megfizetni a vonatkozó héát. Ráadásul a jelen alapügyben a Bírósággal közölt tényezők nem mutatják ki, hogy a bírósági végrehajtó nem rendelkezik azon jogi eszközökkel, amelyek – héalanyként – lehetővé teszik számára, hogy teljesítse adófizetési kötelezettségét.

53

A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésekre, hogy a 2006/112 irányelv rendelkezéseit, valamint a héalsemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok olyan közigazgatási gyakorlata, mint amelyről az alapügyben szó van, amely szerint a bírósági végrehajtó által a végrehajtási eljárás keretében nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó héát tartalmazzák az általa beszédett végrehajtási illetékek.

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 2013. július 22-ii 2013/43/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szőlő, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv rendelkezéseit, valamint a hozzáadottértékadó (héal) semlegességének és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok olyan közigazgatási gyakorlata, mint amelyről az alapügyben szó van, amely szerint a bírósági végrehajtó által a végrehajtási eljárás keretében nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó héát tartalmazzák az általa beszédett végrehajtási illetékek.

Aláírások

(*1) Az eljárás nyelve: lengyel.