



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2019. április 10.*

„Előzetes döntéshozatal – 2006/112/EK irányelv – Hozzáadottérték-adó (héta) – Bírósági végrehajtó – Végrehajtás – Törvény által meghatározott illetékek – A hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságoknak azon gyakorlata, hogy ezen illetékek összege tartalmazza a héát – A semlegesség és az arányosság elve”

A C-214/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (sopoti kerületi bíróság, I. polgári kollégium, Lengyelország) a Bírósághoz 2018. március 26-án érkezett, 2018. március 8-i határozatával terjesztett elő a

H. W.

által indított,

a PSM „K”,

Aleksandra Treder, a Rejonowy w Sopocie (sopoti kerületi bíróság) mellett működő bírósági végrehajtó

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: F. Biltgen tanácselnök, C. G. Fernlund (előadó) és L. S. Rossi bírák,

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 képviseletében R. Lyal, A. Armenia és B. Sasinowska, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

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-i 2013/43/EU tanácsi irányelvvel (HL 2013. L 201., 4. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 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 hozzáadottérték-adóval (hÉa) történő növeléséről szóló határozata tárgyában indított eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 2006/112 irányelv (5) preambulumbekkezdése kimondja:

„A HÉA-rendszer 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 HÉA-rendszer 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 előírja:

„(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 termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

7 A 2006/112 irányelv 13. cikke előírja:

„(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 adóalanyoknak 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-i alkotmánya (Dz. U. 1997., 78. sz., 483. tétel) az alapügy tényállásának megvalósulása idején hatályos változatában a 217. cikkében előírja:

„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-i 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 előírja:

„(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 termelők, a kereskedők, 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 szerződések alapján folytatott tevékenységek kivételével nem minősülnek adóalanyok a közhatalmi szervek és az e szerveket a különös jogszabályok által rájuk bízott feladatok ellátásában segítő 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 héra összege [...]

A bírósági végrehajtókról és végrehajtásról szóló törvény

- 15 A bírósági végrehajtók az 1997. augusztus 29-i 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 végső illetékek 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 kezelőjének 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: előterek, hálósobák, folyosók, verandák, fürdőszobák, 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 előírja:

„A hitelező számára történő, az 51. cikkben felsorolt esetektől eltérő esetekben történő birtokba adás a havi átlagbér 15%-ának megfelelő, a tulajdonjog újabb megsértéséből eredő végrehajtási eljárás tekintetében 100%-kal növelt, meghatározott illeték hatálya alá tartozik.”

23 Ugyanezen törvény 63. cikkének (4) bekezdése értelmében:

„A végrehajtó [...] bevételeit 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 előírja:

„A héaköteles termékeket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó adóalanyok esetében az ezen értékesítésből származó jövedelemnek minősül a fizetendő héa levonását követően fennmaradó bevétel.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 25 A H. W. hitelezője, a PSM „K” a Sąd Rejonowy w Sopocie (sopoti kerületi bíróság, Lengyelország) mellett működő 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 távollévő adós képviselőjében eljáró ügygondnok fellebbezést nyújtott be a Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział 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 Sąd Najwyższy (legfelsőbb bíróság, Lengyelország) azon kérdésben történő 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 Sąd Najwyższy (legfelsőbb 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 történő növelése lehetősége bírósági végrehajtókról szóló törvényben történő 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 minősülnek.
- 29 A Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (sopoti kerületi bíróság, I. polgári kollégium) előtti eljárás folytatását követően az érintett bírósági végrehajtó arra kérte e bíróságot, hogy terjesszen előzetes 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 fizetendő héa összegét.
- 30 A kérdést előterjesztő 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 beszedett 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 beszedett 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 beszedett végrehajtási illetékek már tartalmazzák a héát, sérti-e azt a szabályt, amely szerint ezen adó a végső fogyasztót terheli, másrészt pedig lényegében, hogy az arányosságnak a 2015. március 26-i Macikowski 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] irányelvből [...], különösen annak 1. cikkéből, 2. cikke (1) bekezdése 1. pontjának a) és c) alpontjából, 78. cikke első bekezdésének a) pontjával összhangban értelmezett 73. cikkéből, valamint az e rendelkezésekből levezetett héasemlegesség uniós jogi alapelvéből eredő [héa]rendszer fényében elfogadható-e – figyelembe véve a [héatörvény] 29a. cikke (1) bekezdésének, valamint 29a. cikke (6) bekezdésének a [bírósági végrehajtókról szóló törvény] 49. cikke (1) bekezdésével, 35. cikkével és 63. cikke (4) bekezdésével összhangban értelmezett szövegét – az az álláspont, hogy a bírósági végrehajtók által beszedett végrehajtási illeték tartalmazza a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó összegét (azaz a héa összegét)?

[A]mennyiben erre a kérdésre igenlő választ kell adni:

2) Az arányosság uniós jogi alapelvének fényében elfogadható-e az az álláspont, hogy a bírósági végrehajtó – aki végrehajtási tevékenysége tekintetében héaalánynak minősül – ténylegesen rendelkezik az adókötelezettség teljesítése érdekében valamennyi jogi eszközzel, abban az esetben, ha a [bírósági végrehajtókról és végrehajtásról szóló törvény] rendelkezései alapján beszedett végrehajtási illeték magában foglalja a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó összegét (azaz a héa összegét)?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 36 Együttesen vizsgálendő kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv rendelkezéseit, valamint a héasemlegesség és az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal 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 beszedett végrehajtási illetékek.
- 37 Előzetesen meg kell állapítani, hogy először is a 2007. január 1-jén hatályba lépett 2006/112 irányelv annak érdemi módosítása nélkül hatályon kívül helyezte a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet (HL 1977. L 145., 1. o.;

magyar nyelvű különkiadás 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 Bíróság ez utóbbi irányelvre vonatkozó ítélkezési gyakorlata egyaránt alkalmazandó a 2006/112 irányelv vonatkozásában.

- 38 Másodszor az előterjesztett kérdések – amint az a jelen ítélet 32. pontjából kitűnik – azon előfeltevésen alapulnak, hogy egyrészt az olyan bírósági végrehajtó, mint amilyen az alapügyben szerepel, a 2006/112 irányelv 13. cikkében előírt, a közjogi szervek mentességi szabályainak hatálya alá nem tartozó gazdasági tevékenységet folytat, másrészt pedig a nemzeti jog a bírósági 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 Bíróságnak az előterjesztett kérdésekre adandó válasza azon a feltevésen alapul, hogy pontosak ezen előfeltevések.
- 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 alapelven 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 Másodszor, 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 mindenesetre 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 Saudaçor 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-i Elida Gibbs ítélet, C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont; 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin, 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-i Macikowski ítélet (C-499/13, EU:C:2015:201) rendelkező részének 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-i Macikowski 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 héaalanyként, 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 tényezőkből nem tűnik ki, hogy a bírósági végrehajtó nem rendelkezik azon jogi eszközökkel, amelyek – héaalanyként – 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 héasemlegesség 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 beszedett 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-i 2013/43/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv rendelkezéseit, valamint a hozzáadottérték-adó (hÉa) 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