

M. WATHELET

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2013. február 28.(1)

C-62/12. sz. ügy

Galin Kostov

kontra

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

(Az Administrativen sad – Varna [Bulgária] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az adóalany fogalma – Valamely természetes személy héakötelezettsége a nem bírósági végrehajtóként végzett szabad foglalkozásával összefüggésben eseti jelleggel nyújtott szolgáltatások tekintetében”

I – Bevezetés

1. A jelen el?zetes döntéshozatali eljárás a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) alanyának fogalmára vonatkozik a közös hozzáadottértékadó-rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv)(2) rendszerében. Az eljárás azzal függ össze, hogy egy önálló bírósági végrehajtó megbízási szerz?dést kötött, amelynek alapján megbízója nevében ingatlanokat szerzett Bulgáriában, amely tevékenység a kérdést el?terjeszt? bíróság szerint semmilyen kapcsolatban sem állt foglalkozása gyakorlásával.

2. A kérdés az, hogy e bírósági végrehajtót a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében „adóalanynak” kell-e tekinteni, és ebb?l következ?en meg kell-e fizetnie a héát a megbízási szerz?déshez kapcsolódó ügyletek után.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

3. A héairányelv 2. cikke értelmében:

„(1) A héa hatálya alá a következ? 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 következőképpen rendelkezik:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelő, a kereskedő, 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.

(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 következőképpen 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. Ugyanezen irányelv 14. cikke előírja:

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

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

[...]

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

[...]"

B – *A bolgár jog*

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

8. A ZDDS 2. cikke értelmében:

„A [héta] hatálya alá tartoznak:

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 kitermelő-ipari 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.

III – Az alapeljárás és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdések

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

13. 2008. november 13-án Kostov megbízási szerződést kötött a Bon Marin AD társasággal (a továbbiakban: az alapügyben szóban forgó szerződés). E szerződés értelmében Kostov a Bon Marin AD társaság megbízottjaként kötelezettséget vállalt arra, hogy ajánlatokat nyújt be három, körülbelül 40 000 négyzetméter(3) területű, részben beépített, állami tulajdonba tartozó ingatlan árverési értékesítésére irányuló, a védelmi minisztérium által szervezett három eljárás során. Arra az esetre, ha neki ítélik oda az ingatlanokat, azt is vállalta, hogy azok tulajdonjogát átruházza a Bon Marin AD-ra.

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

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

16. 2009 május hónapban Kostov megszerezte az államtól a megbízási szerződésben szereplő ingatlanok tulajdonjogát.

17. 2009. június 30-án a Bon Marin AD a megbízott hozzájárulásával átruházta a Bleyk Siy Kapital EOOD-ra valamennyi, az alapügyben szóban forgó szerződésből származó jogát és

kötelezettségét.

18. A héával kapcsolatos jogvita a Varna városára illetékességgel rendelkező adóhatóság adóellenőrzési határozatából ered. E határozat szerint Kostov az 50 000 BGN összegű díjat a ZDDS 12. cikke szerint adóköteles szolgáltatásnyújtás fejében kapta, amelyet héaalanyként végzett, és ennél fogva meg kell fizetnie ezt az adót az összeg után.

19. A közigazgatási jogorvoslat során az adóellenőrzési határozatot a Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a Közbevételek Nemzeti Ügynöksége központi igazgatósága mellett működő Várnai „Fellebbezési és Végrehajtási” Igazgatóság igazgatója (a továbbiakban: az alapeljárás alperese) helyben hagyta.

20. Kostov jogorvoslattal élt az említett határozattal szemben, előadva, hogy szolgáltatásnyújtására eseti jelleggel került sor, és nem önálló bírósági végrehajtóként végzett tevékenységével, vagyis azon egyetlen tevékenységgel összefüggésben, amely vonatkozásában a héa tekintetében nyilvántartásba vették.

21. E körülményekre tekintettel az Administrativen sad – Varna úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdést terjeszti előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

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

IV – A Bíróság előtti eljárás

22. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet 2012. február 7-én nyújtották be a Bírósághoz. Az alapeljárás alperese, a bolgár és a román kormány, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételt.

V – Elemzés

A – Előzetes észrevételek

23. Bár mind a kérdést előterjesztő bíróság, mind az alapügy alperese, mind pedig a bolgár és román kormány a megbízási szerződésre, valamint a megbízott által nyújtott szolgáltatásokra alapítja érvelését, a Bizottság úgy véli, hogy a jelen ügyben a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja szerinti bizományi szerződésről van szó, mivel bár Kostov a Bon Marin AD javára, de nem e társaság nevében, hanem saját nevében járt el. A jelen ügy tehát szolgáltatásnyújtásra vonatkozik.

24. A Bizottság szerint tehát két ügyletre került sor, egy megbízási vételre (az ingatlanok Kostov általi megszerzése) és egy megbízási eladásra (az ingatlanok kiszolgáltatása a Kostov házaspár(4) részére a Bleyk Siy Kepital EOOD társaság részére), és így ezen ügyletek héakötelezettsége az épületekkel vagy beépítetlen földterületekkel kapcsolatos szolgáltatásoknak a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése j) és k) pontja alapján történő mentesülésétől függ.

25. E tekintetben 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. A Bíróság feladata ugyanis az, hogy az Európai Unió bíróságai és a nemzeti bíróságok közötti hatáskörmegosztás keretei

között az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt kérdések ténybeli és jogi hátterét illetően a kérdést elterjesztő bíróság megállapításait vegye figyelembe.(5)

26. Vagyis az alapügyben szóban forgó szerződés minősítése a kérdést elterjesztő bíróság feladata, amely az elzetes döntéshozatalra utaló határozatában egyértelműen megbízásra utal. Ha a bolgár jog alapján az említett szerződést alkalmazva Kostov saját nevében és a Bon Marin AD társaság javára eljárva vett részt az árverésen, és meg kellene állapítani a bizományi szerződés fennállását, az alkalmazandó héaszabályozás a termékértékesítésre vonatkozó héaszabályozás lenne, figyelemmel többek között a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontjára és 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontjára. Részemről a jelen indítványban a kérdést elterjesztő bíróság elfeltevésére alapítom érvelésemet, amely szerint megbízási szerződésről és így szolgáltatásnyújtásról van szó.

B – Az ügy érdeméről

1. Elsőlegesen

27. Elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy egy szabadfoglalkozásúként héaköteles személy csak azon ügyletek vonatkozásában köteles-e héát fizetni, amelyek szokásos gazdasági tevékenysége körébe tartoznak, vagy minden más gazdasági ügylet után is, amelyért ellenértékben részesül, még akkor is, ha az utóbbi tevékenységet csak tisztán eseti jelleggel folytatja.

a) A Kostov által nyújtott szolgáltatások a héairányelv 2. cikkében és 9. cikkének (1) bekezdésében szereplő „gazdasági tevékenység” folytatásának körébe, vagy kizárólag magánszférájába tartoznak?

28. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a héaalanyiság olyan tevékenységet feltételez, amelyet valamely vállalkozási vagy kereskedelmi célból végeznek, és amelyet a befektetett tőke megtérülésére való törekvés jellemez.(6)

29. Ezen ítélkezési gyakorlat értelmében „a gazdasági tevékenység tehát olyan tevékenységnek tekintet, amelyet valamely magánvállalkozás valamely piacon, valamely szakma keretén belül szervezetten végezhet, és amelynek általános indítéka a nyereségre való törekvés”.(7)

30. Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a jelen ügyben Kostov 50 000 BGN díjazás ellenében nyújtotta szolgáltatásait a Bon Marin AD társaság és jogutódja, a Bleyk Siy Kapital EOOD részére. Az ügy irataiból nem tűnik ki, hogy Kostov e tevékenységet a nyereségszerzésen kívül más okból végezte volna, sem az, hogy a díj a megbízott költségeinek pusztá megtérítése lett volna.

b) Kostov e tevékenységet „adóalanyként eljáró személy” (a héairányelv 2. cikke) minőségében gyakorolta-e, noha az nem képezte a bírósági végrehajtó foglalkozásához tartozó szokásos tevékenységek részét?

31. Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az önálló bírósági végrehajtókról szóló törvény (Zakon za chastnite sadebni izpalniteli) 2. cikkének megfelelően az állam az önálló bírósági végrehajtókra bízta a végrehajtható okiratban megállapított magánkövetelések végrehajtását. Az alapügyben szóban forgó szerződés megkötésével és végrehajtásával tehát Kostov nem önálló bírósági végrehajtóként járt el, és nem gyakorolta a törvény által önálló bírósági végrehajtói minőségében ráruházott jogokat sem.

32. Ahogy arra a Bizottság írásbeli észrevételeiben rámutatott, a héairányelv 9. cikkének szövege nem teszi lehetővé az olyan megszorító értelmezést, amely pusztán azon az alapon zárja ki az adókötelezettség alól az adóalany által gyakorolt tevékenységeket, hogy azok nem felelnek meg szokásos tevékenységének.

33. A héaalany tehát nem kizárólag az általa szokásos tevékenységeknek nyilvánított tevékenységek vonatkozásában a héa alanya, hanem minden olyan díjazás ellenében végzett tevékenység vonatkozásában, amely a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében „a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók [...] tevékenységének” minősül, beleértve a szokásos tevékenységének meg nem felelő tevékenységeket is.

34. Másfelől, ahogy az alapeljárás alperese megjegyzi, az eltérő értelmezés arra az elfogadhatatlan következtetésre vezetne, amely szerint a független módon gazdasági tevékenységet folytató személyek önkényesen megváltoztathatnák jogállásukat a héairányelv alkalmazása szempontjából, azaz olykor adóalanyok, olykor nem adóalanyok lennének a fűtevékenységgel fennálló szorosabb vagy lazább kapcsolat alapján.

c) Milyen hatása van a héa tekintetében annak a ténynek, hogy a szóban forgó szolgáltatások csak eseti jellegűek voltak?

35. Anélkül, hogy meghatározást tartalmaznának, a jogszabályokban és a Bíróság ítélkezési gyakorlatában több tényező utal egy „eseti” ügyletekre vonatkozó héaszabályozásra.

36. Ami magát a héairányelv szövegét illeti, a 9. és 12. cikk érdemel e tekintetben figyelmet.

37. A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése, miután a gazdasági tevékenységet úgy határozta meg, mint „a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is”, példát is ad erre, amely szerint „[g]azdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása”.

38. A „tartósság” említett 9. cikkben használt fogalmát ugyanakkor nem lehet úgy értelmezni, hogy az kizárja a héa-kötelezettség alól az eseti jelleggel gyakorolt tevékenységeket.

39. A tartósság e fogalmát a héairányelv egyébként csak a gazdasági tevékenység egy sajátos példája esetében használja, vagyis a materiális vagy immateriális javak hasznosítására, és nem magára a tevékenységre vonatkozik, hanem az e különleges tevékenységből származó bevételre.

40. Maga a héairányelv 12. cikke(8) pedig lehetővé teszi (vagyis nem kötelez rá), hogy a tagállamok adóalanynak tekintsenek „bármely olyan személyt, aki a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott ügyletek valamelyikét eseti jelleggel folytatja”, tisztán példálózó jelleggel („különösen”) épületek, illetve épületrészek és a hozzá tartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítésére, és az építési telkek értékesítésére utalva.

41. Mivel a Bolgár Köztársaság nem alkalmazza ezt a héairányelv 12. cikkében szereplő lehetőséget, e rendelkezésnek két értelmezés tulajdonítható, úgymint:

– amennyiben a tagállamok nem alkalmazzák a 12. cikkben szereplő lehetőséget, a héairányelv 9. cikkében szereplő tevékenységekkel kapcsolatos, eseti jelleggel végzett ügyletek nem tartoznak a héa hatálya alá. Azzal, hogy meg kell határozni a gazdasági tevékenység eseti jellegét, ez lehet a helyzet a Kostov által végzett szolgáltatások esetében is;

– mivel az említett 12. cikk lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy „adóalanynak tekintsenek” bármely olyan személyt, aki a héairányelv 9. cikkében meghatározott ügyletek valamelyikét eseti jelleggel folytatja, ez értelemszerűen csak olyan személyekre vonatkozhat, akik még nem héaalanyok. E lehetőség létezett már a 77/388 EKG hatodik irányelvben(9) is, amely a 4. cikk (3) bekezdésében kimondta, hogy a tagállamok olyan személyeket „is adóalanynak tekinthetnek”,(10) akik a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységéhez – beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket – tartozó ügyleteket folytatnak. E szövegek nem vonatkozhatnak Kostovra. Mivel az adóalany, nem szükséges e 12. cikket alkalmazni annak érdekében, hogy adóalanynak „tekintsék”. Mivel a többi fél nem utal a 12. cikkre, ezen értelmezés, amelyet a magam részéről előnyben részesítek, és amelyet a Bizottság is követ írásbeli észrevételeiben,(11) összeegyeztethető az európai uniós jogalkotó által a héairányelvnek biztosítani kívánt igen széles hatállyal, valamint a Bizottság állásfoglalásával, amely szerint fennáll az a vélelem, hogy a héaalanya adóalany minden gazdasági tevékenysége tekintetében, kivéve, ha azok magánszférája körébe tartoznak, amit neki kell bizonyítania.

42. A Bíróság ítélezési gyakorlatát szintén meg kell vizsgálnunk. Az Enkler-ügyben hozott ítéletre, a Saby és társai egyesített ügyekben hozott ítéletre, valamint a Rdlis-ügyben hozott ítéletre hivatkozom.(12)

43. A fent hivatkozott Enkler-ítélet alapjául szolgáló ügyben Enkler héaalanyiságot kért annak érdekében, hogy levonhassa ezt az adót, amely egy olyan lakóautó vásárlását terhelte, amelyet ugyanakkor szinte kizárólag magáncélokra használt, a harmadik személyeknek történő bérbeadás ugyanis csak 18 napot ölelt fel három adóévben, és a megtett kilométerek kevesebb mint 15%-ára terjedt ki.

44. Első olvasatra a fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 20. pontja (amelyet ugyan a hatodik irányelv hatálya alatt hoztak, azonban olyan rendelkezések alapján, amelyeket gyakorlatilag egyáltalán nem módosított a héairányelv, vagy legalábbis érdemben nem(13)) nekem úgy tűnik, egyértelmű választ nyújt, amikor kimondja azt, hogy: „[k]iindulásként rá kell mutatni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (2) bekezdésének [jelenleg a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése] a 4. cikk (3) bekezdésével [jelenleg a héairányelv 12. cikke] való összevetéséből kitűnik, hogy a 4. cikk (2) bekezdésének első és második mondatában is szereplő gazdasági tevékenység fogalma nem érinti az eseti jelleggel végzett tevékenységeket”.

45. Ugyanakkor az ugyanezen ítélet további részében a Bíróság többé nem használta az eseti tevékenységek fogalmát annak érdekében, hogy választ adjon a kérdést előterjesztő bíróság kérdésére, mivel a jogvita egyébként inkább a vállalkozóként gyakorolt tevékenység és a kizárólag magánjellegű tevékenység közötti különbségre vonatkozott (az említett ítélet 16., 17. és 18. pontja).

46. Ebben az összefüggésben fontos hangsúlyozni, hogy a Bíróság maga nem döntött az Enkler által végzett ügyletek héairányelv értelmében vett „gazdasági tevékenység” jellegéről, kijelentve, hogy e kérdés eldöntése érdekében különböző körülményeket kellene figyelembe venni, többek között az érintett dolog jellegét, a szokásos gazdasági tevékenységekkel való kapcsolatot, a tevékenységek időtartamát, az ügyfélkör méretét vagy a bevételek összegét (az említett ítélet 24–29. pontja).

47. A fent hivatkozott S?aby és társai egyesített ügyekben hozott ítéletben arról volt szó, hogy héaköteles-e egy mez?gazdasági termelő által héamentesen megszerzett mez?gazdasági terület értékesítése, miután azt egy városrendezési módosítás eredményeként beépíthető területté min?sítették.

48. Megvizsgálva azt a feltevést, amely szerint a szóban forgó tagállam (az adott ügyben a Lengyel Köztársaság) nem élt azzal a héairányelv 12. cikkében szereplő lehet?séggel, hogy adókötelezettséget írjon elő az eseti jelleggel ügyletet végző személyek számára, a Bíróság ismét az ügy „körülményeinek összességét”(14) vizsgálta meg annak érdekében, hogy a szóban forgó telek eladását a jogosult részről a tulajdonjog egyszer? gyakorlásának, vagyis magánjelleg?nek, vagy az adóalany által folytatott gazdasági tevékenységnek min?sítse, és ehhez továbbra sem használta fel az „eseti” tevékenység fogalmát.

49. Konkrétabban a Bíróság (az említett ítélet 37. és 38. pontjában) rámutat, hogy az ügyletek száma és terjedelme önmagában nem meghatározó. E kérdéssel kapcsolatban megjegyezzük, hogy a fent hivatkozott S?aby és társai egyesített ügyekben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyekben egyetlen telek értékesítéséről volt szó, azonban a körülményektől függően annak a héa szempontjából való min?sítése eltérhet.

50. Ennek megfelelően a Bíróság az említett ítélet 50. pontjában rámutat: „[n]em min?sül a 2006/15 irányelvvel módosított 2006/1 irányelv 50. cikkének (9) bekezdése és 1. cikkének (12) bekezdése szerinti hozzáadottértékadó-alanynak az a természetes személy, aki a területrendezési terv akaratától függetlenül bekövetkezett módosulása folytán építési telekké átmin?sített földterületen mez?gazdasági tevékenységet folytatott, amennyiben az említett földterület értékesítésébe kezd, ha ezek az értékesítések e személy magánvagyonára kezelésének körébe tartoznak”.(15)

51. Ezzel szemben a Bíróság szerint(16) a szóban forgó ügyletek héa szempontból adókötelessé válnak, amennyiben megállapítják, hogy a szóban forgó személy azok lebonyolítása érdekében „komoly értékesítési lépéseket” tesz, hasonló eszközökhöz folyamodva, „mint a HÉA-irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti termelő, kereskedő, illetve szolgáltatók”.

52. A fent hivatkozott R?dlihs-ügyben hozott ítéletben a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése kapcsán a Bíróság különbséget tett azon eset között, amikor valamely személy a terméket olyan módon használta fel, hogy tevékenységét a héairányelv értelmében vett „gazdasági tevékenységnek” kell min?síteni, vagyis f?szabály szerint amikor egy termék kizárólag gazdasági célú hasznosításra alkalmas, és azon eset között, amikor valamely termék jellegénél fogva mind gazdasági célra, mind magáncélra is használható.(17) Anélkül, hogy e különbség kapcsán hivatkozott volna az „eseti” tevékenység fogalmára, a Bíróság megállapította, hogy a második esetben, amennyiben az érintett személy olyan aktív lépéseket tesz, amelyek során hasonló eszközökhöz folyamodik, mint a termelő, kereskedő, illetve szolgáltatók, akkor a szóban forgó tevékenységet a héairányelv 9. cikke (1) bekezdése értelmében vett „gazdasági tevékenységnek” kell min?síteni.(18)

53. A fentiekből kit?nik – ahogy arra a Bizottság is rámutat –, hogy a héairányelv az adókötelezettség szempontjából nem határoz meg kivételt az adóalanyok által eseti jelleggel végzett tevékenységek vonatkozásában, amennyiben azok nem magánszférájukból erednek, vagy azokat nem magánvagyonuk kezelésének keretében végzik.

54. Az adóalany által eseti jelleggel végzett tevékenységek héaalanyiság elve alóli kivételként való kezelése egyébként veszélyeztetné a gazdasági tevékenységekkel szemben alkalmazott

semleges és egyenlő bánásmód követelményeit, amelyek azt írják elő, hogy azonos tevékenységek vonatkozásában az adóalanyok azonos módon tartozzanak a héra alá.(19) Másfelől az állandó ítélkezési gyakorlat szerint – ahogy azt a jelen indítvány 41. pontjában hangsúlyoztam – a héairányelv igen széleskörű hatályt biztosít a héra számára, amely magában foglalja a termelőket, a kereskedőket, illetve a szolgáltatók valamennyi gazdasági tevékenységét.(20)

55. Következésképpen az olyan ügyletek, mint amelyeket Kostov végzett, a héra hatálya alá tartoznak.

2. Másodlagosan

56. Másodlagosan, amennyiben a Bíróság úgy ítéli meg, hogy fűszabály szerint a nem héaalanyok és a héaalanyok által végzett eseti tevékenységek a 12. cikk alkalmazását kivéve a héra szempontjából nem adókötelesek, akkor meg kell jelölni azokat a szempontokat, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróságnak figyelembe kell vennie annak érdekében, hogy ilyen módon képes legyen minősíteni a szóban forgó ügyleteket.

57. A fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítéletben, a fent hivatkozott Szably és társai egyesített ügyekben hozott ítéletben, valamint a fent hivatkozott Rádlis-ügyben hozott ítéletben megállapított szempontok alapján úgy vélem, hogy a jelen ügyben többek között az alábbi szempontokat kell rögzíteni:

- még ha a kérdést előterjesztő bíróság úgy is véli, hogy az alapügyben szóban forgó ügyleteket Kostov „nem önálló bírósági végrehajtóként végzett tevékenységével összefüggésben” végezték, mindenképpen rá kell mutatni – ahogy azt az alapeljárás alperese és a bolgár kormány is hangsúlyozta –, hogy azok nem teljesen idegenek az érdekelt szakmai képzésétől és képzettségétől, valamint azoktól a bizalmi viszonyoktól, amelyeknek a gazdasági szereplő és az ingatlanok megszerzésének lebonyolításával megbízott személy között fenn kell állniuk;
- hasonlóan a fent hivatkozott Szably és társai egyesített ügyekben hozott ítélethez, az a tény, hogy egyetlen szerződésről van szó, nem döntő;
- rá kell mutatni, hogy Kostov szerződő partnerei társaságok, hogy a megvásárolt épületek valószínűleg rendelkeznek ipari vagy kereskedelmi felhasználással, és van gazdasági jelentőségük, hasonlóan Kostov díjához, amelyet össze kell hasonlítani egyéb szakmai jövedelmével (e tekintetben a Bizottság észrevételeiben megjegyzi, hogy a Kostov részére fizetett 50 000 BGN díj Bulgáriában több évnyi havi átlagbérnek felel meg(21));
- az alapügyben szóban forgó szerződés lehetvé tette Kostov számára, hogy az árverések eredményétől függetlenül megtartsa díját.

58. A nemzeti bíróság feladata valamennyi, a szóban forgó ügy irataiban szereplő releváns körülmény feltárása és együttes értékelése annak meghatározása érdekében, hogy a szóban forgó tevékenységek eseti vagy nem eseti jellegűek voltak.

VI – Véggöveztetések

59. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a következésképpen válaszoljon az Administrativen sad – Varna által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre:

- Elsőlegesen:

Az önálló bírósági végrehajtóként végzett tevékenysége miatt a hozzáadottértékadó-nyilvántartásban szereplő természetes személy az általa eseti jelleggel és nem önálló bírósági

végrehajtóként végzett tevékenységével összefüggésben teljesített szolgáltatásnyújtás tekintetében a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel? szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalanynak tekintend?, és ezért köteles megfizetni a hozzáadottérték-adót az általa eseti jelleggel és nem önálló bírósági végrehajtóként végzett tevékenységével összefüggésben teljesített szolgáltatásnyújtás tekintetében.

– Másodlagosan:

Annak eldöntése érdekében, hogy az önálló bírósági végrehajtóként végzett tevékenysége miatt a hozzáadottértékadó-nyilvántartásban szerepl? természetes személy mentesülhet-e a szolgáltatás után a hozzáadottérték-adó megfizetésére irányuló kötelezettség alól, mivel a szolgáltatásnyújtás eseti jelleg?, és azt nem a szokásos tevékenységével összefüggésben végzi, a kérdést el?terjeszt? bíróságnak a jelen ügy adatainak összességét kell megvizsgálnia, különösen a következ? körülményeket, anélkül azonban, hogy azok közül bármelyik önmagában dönt? lenne:

- az ügyletek tárgyát képez? dolgok jellegét és felhasználását;
- az ügyletek kapcsolatát a szóban forgó személy foglalkozásával, és amennyiben azok nem felelnek meg a személy sajátos tevékenységének, azok esetleges kapcsolatát az érintett szakmai képzésével és képzettségével, amelyek meghatározóak lehetnek a szóban forgó ügyletek lebonyolításához szükséges bizalmi viszony kialakításában;
- az ügyfélkör méretét és típusát;
- az ügyletek terjedelmét és
- a díjakra vonatkozó feltételeket és azok összegét.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – HL L 347., 1. o.

3 – Az els? telek területe 12 387 m², és azon 7 épület található, amelyek összesített területe 2314 m². A második telek 12 471 m², és azon 6 épület található (5 raktár és egy javítóm?hely), amelyek összesített területe 3843 m². A harmadik telek területe 15 186 m², és azon 4 raktár található, amelyek összesített területe 6147 m².

4 – Mivel, ahogy arra a kérdést el?terjeszt? bíróság rámutat, az ingatlanok a Kostov házaspár által a családjogi törvény 19. cikkének (1) bekezdése alapján alkotott vagyonközösségbe kerültek.

5 – Lásd a Bíróság C-153/02. sz. Neri-ügyben 2003. november 13-án hozott ítéletének (EBHT 2003., I-13555. o.) 34. és 35. pontját, és C-482/01. és C-493/01. sz., Orfanopoulos és Oliveri egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítéletének (EBHT 2004., I-5257. o.) 42. pontját.

6 – A Bíróság C-142/99. sz., Floridienne és Berginvest ügyben 2000. november 14-én hozott ítéletének (EBHT 2000., I-9567. o.) 28. pontja.

7 – Lásd ebben az értelemben Maduro f?tanácsnoknak a C-8/03. sz. BBL-ügyre vonatkozó indítványának (2004. október 21-én hozott ítélet, EBHT 2004., I-10157. o.) 10. pontját. Lásd még Lenz f?tanácsnoknak a C-155/94. sz. Wellcome Trust ügyre vonatkozó indítványának (1996. június 20-án hozott ítélet, EBHT 1996., I-3013. o.) 19. pontját.

8 – A héairányelv 9. cikkének (2) bekezdésével szemben, amely arra kötelez, hogy adóalanynak tekintsenek „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”.

9 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv).

10 – Kiemelés t?lem.

11 – Lásd B. Terra és J. Kajus: *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT* (IBFD 2011) vol. 1, 373. o.

12 – A Bíróság C-230/94. sz. Enkler-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélete (EBHT 1996., I-4517. o.), C-180/10. és C-181/10. sz., S?aby és társai egyesített ügyekben 2011. szeptember 15-én hozott ítélete (EBHT 2011., I-8461. o.), valamint C-263/11. sz. R?dlihs-ügyben 2012. július 19-én hozott ítélete.

13 – A fent hivatkozott R?dlihs-ügyben hozott ítélet 23. pontja.

14 – A fent hivatkozott S?aby és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 38. pontja.

15 – Ugyanott, 50. pont.

16 – Ugyanott, 51. pont.

17 – Lásd a fent hivatkozott R?dlihs-ügyben hozott ítélet 34. és 35. pontját.

18 – Ugyanott, 36. pont.

19 – A megbízó társaságok gazdasági tevékenységének elismerése mellett, amelyekr?l azonban megállapítjuk, hogy az ingatlanokat lényegében ipari vagy kereskedelmi célra szerezték meg, tevékenységüket a héairányelv szempontjából nem kell eltér? bánásmódban részesíteni attól függ?en, hogy azt az ágazatban hivatásszer?en vagy nem hivatásszer?en tevékenyked?kkel kapcsolatban végzik.

20 – A C-473/08. sz. Eulitz-ügyben 2010. január 28-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-907. o.) 24. pontja.

21 – A Bolgár Nemzeti Statisztikai Intézet szerint Bulgáriában 2012 harmadik negyedében a havi átlagbér 754 BGN (körülbelül 385 euró).