

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2019. május 2.(1)

C?692/17. sz. ügy

Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda

kontra

Autoridade Tributária e Aduaneira

(a Supremo Tribunal Administrativo [legfels?bb közigazgatási bíróság, Portugália] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Hozzáadottérték?adó (h?a) – 2006/112/EK irányelv – Adómentességek – A 135. cikk (1) bekezdésének b) és d) pontja – Hitelnyújtással és ?közvetítéssel kapcsolatos ügyletek, valamint hitelkezelés – Követeléssel kapcsolatos ügyletek a követelésbehajtás kivételével – Bírósági határozattal elismert követelés behajtására irányuló eljárásban fennálló jogállás harmadik személy részére történ? visszterhes átruházása”

I. Bevezetés

1. A Supremo Tribunal Administrativo (legfels?bb közigazgatási bíróság, Portugália) által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet egy olyan hozzáadottérték?adóval (h?a) kapcsolatos jogvitában terjesztették el?, amelyet egy ingatlanközvetít? köteles megfizetni az általa egy bírósági határozattal elismert követelés behajtására irányuló eljárásban fennálló jogállásának harmadik fél számára történ? visszterhes átruházásáért.
2. A kérdést el?terjeszt? bíróság által el?terjesztett kérdés a 2006/112/EK irányelv(2) 135. cikke (1) bekezdése b) pontjának az értelmezésére vonatkozik, amely héamentességet ír el? az adóalany olyan ügyletei tekintetében, amelyek hitelnyújtásból és –közvetítésb?l, valamint a hiteleknek a hitelez? által történ? kezeléséb?l állnak.
3. Az e bíróság számára történ? hasznos válaszadás érdekében úgy vélem, hogy a Bíróságnak a jelen ügyben ugyanezen 135. cikk (1) bekezdése d) pontjának értelmezése tekintetében is állást kell foglalnia, amely rendelkezés héamentességet ír el? többek között az adóalany követeléssel kapcsolatos ügyletei tekintetében, kivéve ha követelésbehajtásról van szó.

4. A jelen indítványban kifejtett indokok miatt úgy vélem, hogy az említett b) és d) pontot úgy kell értelmezni, hogy az abban foglalt adómentességek nem alkalmazhatók olyan körülmények között, mint amelyek az alapjogvitában is szerepelnek.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. A 2006/112 irányelv – amint annak (1) preambulumbekkezdése kimondja – átdolgozta a 77/388/EGK hatodik irányelvet.(3)

6. A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja értelmében a hea hatálya alá tartoznak a termékértékesítések és a szolgáltatásnyújtások, amennyiben azokat egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet ellenszolgáltatás fejében teljesíti.

7. Ezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése meghatározza, hogy ezen irányelv értelmében mit kell „gazdasági tevékenység” alatt érteni.

8. Az említett irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerint „»[t]ermékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

9. A 2006/112 irányelv 24. cikkének (1) bekezdése szerint „»[s]zolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek”. A 25. cikkének a) pontja kifejti, hogy „[s]zolgáltatásnyújtásnak minősül többek között [...] [az] immateriális javak átengedése, függetlenül attól, hogy értékpapírba foglalták-e”.

10. Ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) és d) pontja értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

„b) hitelnyújtás és közvetítés, valamint a hiteleknek a hitelező által történő kezelése;

[...]

d) azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek betétre, folyószámlára, fizetésre, átutalásra, követelésre, csekkre és egyéb átruházható értékpapírra vonatkoznak, kivéve a követelésbehajtást.”(4)

B. A portugál jog

11. Különböző rendelkezéseket vezettek be a Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado-ba (a hozzáadottértékadóóról szóló törvénykönyv, a továbbiakban: héatörvénykönyv) a portugál héaszabályozásnak az alkalmazandó másodlagos uniós jogi aktusokkal történő összhangba hozása érdekében.(5)

12. E törvénykönyv 9. cikke 27. pontja a) és c) alpontjának az alapügy tényállásának időpontjában alkalmazandó szövegváltozata értelmében mentes a hea alól:

„a) hitelnyújtás és –közvetítés – bármilyen formában –, ideértve a leszámítolási és a viszontleszámítolási ügyleteket, valamint a hiteleknek a hitelező által történő kezelése;

[...]

c) azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek betétre, folyószámlára, fizetésre, átutalásra, behajtásra, csekkre, átruházható értékpapírra és egyéb eszközökre vonatkoznak,

kivéve az egyszer? követelésbehajtással kapcsolatos ügyleteket.”

III. Az alapeljárás, az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés és a Bíróság el?tti eljárás

13. Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból és a Bírósághoz eljuttatott nemzeti iratokból kit?nik, hogy 2006 novemberében a Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda (a továbbiakban: PNC) ingatlanközvetítési tevékenysége keretében kizárólagos megbízást kapott egy mez?gazdasági földterület értékesítésére. A PNC közvetített egy vételi ajánlatot, azonban azt a földterület tulajdonosa elutasította, és utóbbival szemben megtagadta a teljesített szolgáltatás után járó díjazás kifizetését.

14. A PNC ezt követ?en keresetet indított a Tribunal de Família e Menores e de Comarca de Portimão (portimãoi családjogi és gyermekvédelmi kerületi bíróság, Portugália) el?tt, amelyben azt kérte, hogy a megbízóját kötelezzék egy héával és az összeg teljes megfizetéséig számított késedelmi kamatokkal növelt 125 000 eurós összegnek a megfizetésére a neki járó ingatlanközvetítési jutalék címén. Ez a bíróság egy joger?re emelkedett ítélettel helyt adott a PNC keresetének.

15. Mivel a kötelezett nem fizette meg a vele szemben ekként kiszabott összeget, a PNC ugyanezen bíróság el?tt végrehajtás iránti keresetet nyújtott be az említett ítélet által elismert követelésének a behajtása céljából, amelynek teljes összege 170 859,62 eurót tett ki.(6)

16. E végrehajtási eljárás keretében lefoglaltak egy, a kötelezethez tartozó ingatlant a tartozás megfizetésének biztosítása érdekében. A lefoglalt dolgot ezt követ?en a PNC?nek ítélték oda 606 200 euróért(7), azzal a feltétellel, hogy ez utóbbi kötelezettséget vállal a végrehajtási költségekkel növelt különbözetnek – azaz az odaítélés szerinti összeg és a követelésének értéke közötti különbözetnek – a végrehajtó ügynökség számára történ? megfizetésére. Úgy t?nik, hogy az e különbözet címén fizetend? összeg összesen 417 937,12 euró volt.

17. A 2010. szeptember 29?i megállapodás értelmében a PNC a Starplant – Unipessoal Lda?ra (a továbbiakban: Starplant) engedményezte a folyamatban lév? végrehajtási eljárásban ?t megillet? jogállásból ered? valamennyi jogot a Starplant által fizetett 351 619,90 euró ellenében.(8)

18. 2010. októberben a PNC egyrészt könyvelte a fent említett megbízó részére nyújtott szolgáltatás ellenértékeként kapott 125 000 euró összeget, és megfizette az ebben a tekintetben fizetend? héának megfelel? 26 250 euró összeget. A PNC másrészt „egyéb, meg nem nevezett hasznok” címén könyvelt egy 200 369,90 eurós összeget, amely a Starplant által fizetett ár fennmaradó részének felelt meg,(9) amely összeg után nem fizetett héát.

19. 2014. június 24?én az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó? és vámhatóság, Portugália) héamegállapításról szóló határozatot hozott (73 840,18 euró(10)) a kapcsolódó kamatokkal együtt (9807,59 euró), amelynek teljes összege 83 647,77 euró volt, miután úgy ítélte meg, hogy a PNC által az érintett id?szakra vonatkozóan benyújtott héabevallásban nem könyvelték helyesen az eljárásbeli jogállás 351 619,90 euróért történ? átruházását. Ebben a tekintetben az adó? és vámhatóság megállapította, hogy az ingatlanközvetítési jutalékkal kapcsolatos ügylett?l eltér? ügyletr?l volt szó, amely ugyancsak héaköteles, mivel ez az ügylet egy jog valamely adóalanyként eljáró személy által történ? visszterhes átruházásából áll, amely a szolgáltatásnyújtás fogalma alá tartozik, és a héatörvénykönyvben el?írt egyik adómentesség sem terjed ki rá.

20. A 2015. június 30-i ítéletével a Tribunal Administrativo de Loulé (louléi közigazgatási és adóügyi bíróság, Portugália) helyt adott a PNC keresetének, amely a fent említett héamegállapító határozat megsemmisítésére irányult.(11)

21. A 2016. február 4-i ítéletében a Tribunal Central Administrativo Sul (suli központi közigazgatási bíróság, Portugália) – amely el?tt a Fazenda Pública (államkincstár, Portugália) eljárást indított – hatályon kívül helyezte az els?fokú ítéletet azzal az indokkal, hogy a szóban forgó követelésengedményezés a PNC gazdasági tevékenységébe tartozik, azt adóköteles szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni, és a héatörvénykönyv 9. cikkében foglalt adómentességek egyike sem vonatkozik rá. Különösen úgy ítélte meg, hogy az érintett ügylet nem tartozik az e 9. cikk 27. pontjának a) alpontjában el?írt, a hitelnyújtással és –közvetítéssel összefügg? banki és pénzügyi ügyletekre vonatkozó adómentesség hatálya alá.

22. A PNC ezen ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Supremo Tribunal Administrativohoz (legfels?bb közigazgatási bíróság, Portugália), és f?ként arra hivatkozott, hogy a héatörvénykönyv 9. cikke 27. pontjának a) alpontjában el?írt adómentesség akkor is alkalmazandó a követelésengedményezési ügyletekre, ha azokat pénzügyi intézményekt?l eltér? intézmények valósítják meg. Ebben a tekintetben a Bíróságnak a portugál jogba ily módon átültetett uniós jogi rendelkezéssel kapcsolatos ítélezési gyakorlatára, nevezetesen a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 1. alpontjára (jelenleg a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontja) hivatkozott.(12)

23. Ebben az összefüggésben a 2017. november 8-i határozatával – amelyet 2017. december 11-én kézbesítettek – a Supremo Tribunal Administrativo (legfels?bb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontjában el?írt mentesség alkalmazása szempontjából a »hitelnyújtás«, »hitelközvetítés« vagy »hitelkezelés« fogalma magában foglalja-e azon eljárásbeli jogállás harmadik személy részére történ? visszterhes engedményezését, amellyel a bírósági határozattal elismert és ingatlanközvetítési szerz?dés nemteljesítéséb?l következ? követelés, továbbá a kifizetés teljesítésének id?pontjában hatályos héa és a már esedékes vagy a teljes összeg kifizetéséig esedékessé váló késedelmi kamatok beszedésére irányuló végrehajtási eljárásban a héaalany rendelkezik?”

24. A PNC, a portugál kormány és az Európai Bizottság terjesztett el? írásbeli észrevételeket. A 2019. február 7-én tartott tárgyaláson valamennyien el?terjesztettek szóbeli észrevételeket.

IV. Elemzés

25. A héa tekintetében fennálló hagyományos megközelítésre, valamint az alapügy tárgyát képez? engedményezési ügylet sajátosságait illet?en vita tárgyává tett tényez?kre tekintettel számomra elengedhetetlennek t?nik, hogy el?zetes megfontolásokat tegyek ezen ügylet min?sítését illet?en annak érdekében, hogy meggy?z?djek azok héakötelezettségér?l (A. pont), ezt követ?en pedig választ adok arra a kérdésre, hogy az adott esetben tartozhat-e a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) és d) pontjában el?írt adómentességek hatálya alá (B. pont).

A. Az olyan ügylet héakötelezettségér?l, mint amely az alapeljárársban szerepel

26. Még ha úgy is t?nik, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság abból az el?feltevésb?l indul ki, hogy az alapügyben szóban forgó ügylet a héa hatálya alá tartozik, a Bíróság el?tt folytatott viták

alapján ez a kérdés nemcsak az ilyen ügylet sajátos jellege (1. alpont), hanem az érintett adóalany gazdasági tevékenysége alapján is vizsgálható (2. alpont), emlékeztetve el?ször is arra, hogy a Bíróság feladata a releváns uniós jogi rendelkezések értelmezésével kapcsolatban állást foglalni, és a kérdést el?terjeszt? bíróságnak átadni az alapügy eldöntéséhez szükséges összes információt, valamint hogy kizárólag a nemzeti bíróságok feladata elvégezni a ténybeli értékeléseket.(13)

1. Az érintett ügylet jellegér?

27. Az alapügyben szóban forgó ügylet megadóztatásával szemben a PNC arra hivatkozik, hogy a jelen ügyben egy követelés engedményezésér?l van szó, amely nem tartozik a 2006/112 irányelv hatálya alá, ahogyan azt különösen annak 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja meghatározza, amely pontok az ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése és 24. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkoznak.

28. Ezzel szemben a portugál kormány azt állítja, hogy ez az ügylet a héa hatálya alá tartozik, és emlékeztet arra, hogy a portugál adóhatóság megállapította, hogy az egységes szolgáltatásnak min?sül,(14) és megjegyzi, hogy ennek hiányában azt birtokba vehet? dolog értékesítésének kellene min?síteni. A tárgyaláson a Bizottság két adóköteles szolgáltatásnyújtás fennállása mellett érvelt, az els? a PNC részér?l fennálló követelés engedményezésével, a második pedig az e társaság eljárásbeli jogállásának engedményezésével kapcsolatos.(15)

29. A magam részér?l hajlok annak megállapítására, hogy a vitatott ügylet összetett, azonban egységes jelleg?, valamint hogy ingatlanértékesítésnek min?sül, így a héa hatálya alá tartozik az e dologra vonatkozó adómentességgel kapcsolatos szabályok esetleges alkalmazásának sérelme nélkül,(16) mégpedig a következ? okok miatt.

30. El?ször is megjegyzem, hogy a PNC f?ként a GFKL Financial Services ítéletre(17) hivatkozik annak alátámasztása érdekében, hogy a követelésengedményezések, amelyek – ahogyan az alapjogvitában is – az érintett követelésb?l származó valamennyi jog végleges átruházását foglalják magukban, nem tartoznak a héa hatálya alá. Ebben az ítéletben a Bíróság a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját – amely a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése a) és c) pontjának felel meg – akként értelmezte, hogy „az a gazdasági szerepl?, amely saját kockázatára bizonytalan követeléseket vásárol a névértéküknél alacsonyabb áron, nem teljesít ellenszolgáltatás fejében szolgáltatásnyújtást [...], amennyiben a szóban forgó követelések névértéke és ára közötti különbözet e követeléseknek az engedményezés id?pontjában fennálló tényleges gazdasági értékét tükrözi”.

31. Ebben a tekintetben elegend? megállapítani – ahogyan azt a portugál kormány is teszi –, hogy a jelen ügy körülményei nagymértékben eltérnek az említett ítélet alapját képez? ügy körülményeit?l. Egyfel?l ugyanis a jelen ügyben nem valamely követelésnek az érintett adóalany, azaz a PNC által történ? megszerzésér?l van szó, hanem ellenkez?leg, jogoknak az ezen adóalany által történ?, más jelleg? engedményezésér?l.(18) Másfel?l nem lehet megállapítani azt, hogy bizonytalan követelésr?l van szó, valamint hogy az ügyletet a vev?, azaz a Starplant kockázatára valósították meg, mivel az engedményezés pillanatában a PNC követelését bírósági határozattal elviekben és összegét tekintve egyaránt már elismerték, és a kötelezett nemfizetésére vonatkozó kockázat ki volt zárva a végrehajtási eljárásnak köszönhet?en, amely gyakorlatilag lezárult.(19) Végül számomra úgy t?nik, hogy a jelen ügyben a vételár nem alacsonyabb, hanem magasabb a követelés névértékénél és a kapcsolódó végrehajtás iránti kereset pertárgyértékénél, még akkor is, ha az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat szövege ebben a tekintetben kétséges.(20)

32. Másodszor emlékeztetek arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatával összhangban a

közös héarendszer alkalmazása nem a vitatott ügylet felei által kifejezett szándéktól és többek között az általuk választott elnevezéstől, hanem az uniós jog *objektív kritériumaitól* függ, amelyek konkrétan a *valós gazdasági és kereskedelmi tartalom* figyelembevételéhez kapcsolódnak, amelyet a releváns körülmények összességére figyelemmel kell értékelni.(21)

33. A jelen ügyben az, hogy a PNC és a Starplant között létrejött megállapodást utóbbiak „cessão de crédito”-nak nevezték – amely kifejezés „hitelátruházás”-nak [francia nyelven: cession de crédit] vagy „követelésengedményezés”-nek [francia nyelven: cession de créance] fordítható(22) – nem lehet meghatározó tényező. Ezzel szemben azon körülmények, amelyekbe a vitatott ügylet illeszkedik, valamint az azok által tükrözött valós gazdasági tartalom alapján úgy vélem, hogy ezen ügylet alapvető célját az engedményezésnek, azaz a PNC-nek a jogerős ítélettel már elismert követelése ellenértékéért odaítélt ingatlannal kapcsolatos jogok és kötelezettségek átruházása képezi.

34. Egyfelől ugyanis – ahogyan az az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés szövegéből is kitűnik – a vitatott ügylet egy eljárásbeli jogállás engedményezésével, nem pedig követeléssel kapcsolatos. Ebben a tekintetben megjegyzem, hogy az adósságot gyakorlatilag rendezték, miután a PNC-nek ítélték oda az adósa ingatlanát, valamint hogy az engedményezés ezen odaítéléshez képest későbbi, noha az azt elrendelő határozat csak a megállapodás aláírását követő napon emelkedett jogerőre. Ezt az elemzést támasztja alá az ár azon emelt összege, amelynek megfizetését a Starplant az ezen eljárásbeli jogálláshoz kapcsolódó jogok megszerzéséért elfogadta (351 619,90 euró),(23) méghozzá – úgy tűnik – azzal a feltétellel, hogy utóbbi kötelezettséget vállal azon különbözet megtérítésére, amelyet a PNC köteles volt visszafizetni a végrehajtó ügynökség számára (417 937,12 euró),(24) amely összességében egy több mint 769 000 euró összegű terhet jelent, ha nem tévedek.(25) Egyebekben megjegyzem, hogy a PNC önként fizette meg az emelt összegű, bírósági határozattal elismert követeléséhez kapcsolódó héát, valamint hogy az alapügy nem ezzel a kérdéssel kapcsolatos.(26)

35. Másfelől, a portugál kormányhoz hasonlóan úgy vélem, hogy a bíróság általi, PNC javára történő odaítélést követően ez utóbbi az eljárásbeli jogállását ellenszolgáltatás fejében átengedte a Starplantnak, amely magában foglalta az ahhoz kapcsolódó összes joghatást – aktívát és passzívát egyaránt –, amely folytán egymással összefüggő jogok és kötelezettségek összességét ruházta át, és mindezt egységesen és átfogóan. Ahogyan arra a Bíróság több alkalommal is emlékeztetett, a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletet – az egyedi jellemzőire tekintettel, amelyeket az ügylet gazdasági célja és címzettjeinek érdeke is tükröz – a héarendszer módosíthatóságának megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani.(27) Nem értek egyet tehát a Bizottság azon véleményével, hogy a vitatott ügyletet két különálló elemre kell bontani, emlékeztetve arra, hogy a fent említett okok miatt úgy vélem, hogy ez az ügylet nem egy követelés engedményezéséről szól.

36. Végül számomra úgy tűnik, hogy a vitatott ügylet különböző jellemzői közül a lényeges elem – amely alapján véleményem szerint a Starplant elfogadta a PNC-vel kötött megállapodás feltételeit és többek között a megfizetett árat – abban rejlik, hogy ez utóbbi a Starplant számára átengedett egy birtokba vehető dolgot, azaz egy neki ítélt ingatlant, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel, ami pontosan megfelel a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdésében foglalt termékértékesítés fogalmának.(28) Egyébként számomra tagadhatatlannak tűnik, hogy – ahogyan az az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdésből is kitűnik – a PNC eljárásbeli jogállásának engedményezésére ellenszolgáltatás fejében került sor az említett irányelv 2. cikke (1) bekezdése a) pontjának megfelelően, mivel a PNC által kapott ár a Starplantra átruházott ingatlanon fennálló jogok tényleges ellenértékének felel meg.(29)

37. Másodlagosan megjegyzem, hogy még ha a termékértékesítésként történő minősítésének

elfogadására nem is kerül sor, az alapügyben szóban forgó ügyletnak ettől még – jellegénél fogva – potenciálisan a héa hatálya alá kell tartoznia. Ezen ügyletnak ugyanis adott esetben a 2006/112 irányelv 24. cikkének (1) bekezdése szerinti szolgáltatásnyújtás fogalma alá kell tartoznia, amely magában foglal minden olyan ügyletet, amely nem minősül termékértékesítésnek. Pontosabban – ahogyan arra a portugál kormány és a Bizottság hivatkoztak – a vitatott ügylet az említett irányelv 25. cikke értelmében vett immateriális javak átengedésétől álló szolgáltatásnyújtásnak minősülhet. Ezenkívül itt is tagadhatatlan, hogy a kérdéses engedményezés ugyanezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján ellenérték fejében történt, mivel arra ellenszolgáltatás ellenében került sor.(30)

38. Következésképpen úgy vélem, hogy – ha nem tévedtem az ily módon előfeltevésként kezelt tényállás elemzése során, amely tényállást a nemzeti bíróságnak kell értékelnie – az olyan ügyletet, mint amely az alapügyben is szerepel, a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek kell minősíteni, és azt mindenesetre e 2. cikk értelmében potenciálisan a héa hatálya alá tartozónak kell tekinteni.

2. Az érintett adóalany gazdasági tevékenységéről

39. A PNC először is lényegében azt állítja, hogy az alapeljáráshoz hasonló összefüggésben nem lehet megállapítani azt, hogy az engedményező a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti „gazdasági tevékenysége” keretében járt el. Arra hivatkozik, hogy a szóban forgó engedményezési ügyletben történő saját fellépése csak egyszeri volt, mivel rendszerint nem hitelügyletekkel kapcsolatos tevékenységet, hanem ingatlanközvetítői szolgáltatások nyújtásával kapcsolatos tevékenységet folytat. A portugál kormány és a Bizottság egyaránt elutasítja ezt az érvelést. Az utóbbi állásponttal értek egyet.

40. E tekintetben úgy vélem, hogy – függetlenül a vitatott ügylet leendő minősítésétől – a PNC igenis „[héa]alanyként eljáró személy”nek minősül a 2006/112 irányelvben előírtak szerint,(31) mivel az érdekelt fél ezt az ügyletet az adóköteles tevékenysége keretében végezte.(32)

41. Ahogyan azt ugyanis a Bizottság a tárgyalás során jelezte, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a szokásos tevékenységei tekintetében már héaköteles természetes személyt adóalanynak kell tekinteni valamennyi egyéb, eseti jelleggel végzett gazdasági tevékenység tekintetében, feltéve hogy e tevékenység a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében vett tevékenységnek minősül.(33) Ennélfogva véleményem szerint nincs jelentősége annak, hogy a PNC csak kivételesen valósította meg a vitatott ügyletet, amennyiben az szorosan kapcsolódik az ezen adóalany által főtevékenységként végzett gazdasági tevékenységhez.

42. Ugyanakkor a portugál kormányhoz és a Bizottsághoz hasonlóan úgy vélem, hogy az alapügyben szóban forgó engedményezés közvetlenül kapcsolódik a PNC ingatlanközvetítési szolgáltatások nyújtásából álló tevékenységéhez, mivel ezen engedményezés célja a helyettesítés egy olyan követelés behajtására irányuló eljárásban fennálló jogállás tekintetében, amely a PNC adóköteles gazdasági tevékenysége keretében kötött szerződésből eredt.(34) Az érintett ügylet tehát véleményem szerint a héa hatálya alá tartozik.(35)

43. A kérdést előterjesztő bíróságnak a szóban forgó ügyletet – az ezen ügyletre adott esetben alkalmazható adómentességi szabályok meghatározását megelőzően – a releváns uniós jogi rendelkezések értelmezéséhez szükséges ezen információk alapján, valamint az alapügy konkrét körülményeinek általa elvégzendő vizsgálata mellett kell minősítenie annak megerősítése érdekében, hogy az potenciálisan a héa hatálya alá tartozik.

44. Azon minősítésre tekintettel, amely számomra a legmegfelelőbbnek tűnik ahhoz, hogy azt a

kérdést elterjeszt? bíróság az érintett ügylet tekintetében alkalmazza – azaz az ingatlanvagyon értékesítésének minősítése –, véleményem szerint kevésbé t?nik valószínűnek, hogy a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) és d) pontjaiban elírt adómentességek a jelen ügyben alkalmazhatóak lennének. Mindazonáltal a teljesség érdekében ismertetem az ezzel kapcsolatos észrevételeimet az elterjesztett kérdés megválaszolása érdekében, valamint arra az esetre, ha az itt javasolt minősítést a szolgáltatásnyújtásként történ? minősítés javára mell?znék, ami számomra azon elfeltevésnek t?nik, amelyb?l a kérdést elterjeszt? bíróság kiindult az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésének megfogalmazása során.

B. A 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) és d) pontjában elírt adómentességekr?

45. A 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdése b) és d) pontjának értelmezése eltt (3. és 4. alpont) mindenekeltt bemutatom azokat az okokat, amelyek miatt szükségesnek tartom megvizsgálni ezt a két rendelkezést (1. alpont), majd emlékeztetek azon f?bb iránymutatásokra, amelyekkel a Bíróság ítélezési gyakorlata e tekintetben már szolgált (2. alpont).

1. A Bíróság által adandó válasz terjedelmének szükséges kiterjesztésér?

46. Megállapítható, hogy a kérdést elterjeszt? bíróság által elterjesztett kérdés formálisan csak a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontjában elírt héamentességre vonatkozik, amely héamentességet ír el? a „hitelnyújtással”, illetve „közvetítéssel”, valamint a hitelek „kezelésével” kapcsolatos ügyletekre. Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy e kérdés megfogalmazása a PNC által a felülvizsgálati kérelmében hivatkozott jogalap pusztá visszatükröz?dése.(36) Ugyanakkor az ilyen körülmények nem jelentik akadályát annak, hogy a jelen ügyben az említett irányelv más rendelkezéseinek értelmezésére is sor kerüljön.

47. Az állandó ítélezési gyakorlattal összhangban ugyanis a kérdést elterjeszt? bíróság részére történ? hasznos válaszadás érdekében a Bíróság figyelembe vehet olyan uniós jogi normákat, amelyekre a nemzeti bíróság kérdése megfogalmazásakor nem hivatkozott. E tekintetben a Bíróságnak kell a nemzeti bíróság által szolgáltatott információk összessége és különösen az elzetes döntéshozatalra utalás indokolása alapján meghatározni az uniós jog azon rendelkezéseit, amelyeknek az értelmezése a jogvita tárgyára figyelemmel szükséges.(37)

48. A jelen esetben az alapügy tényállására tekintettel – amely egy követelés végrehajtására irányuló keresethez kapcsolódik – a Bizottsághoz hasonlóan úgy vélem,(38) hogy a Bíróságnak nemcsak a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontját – amely az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésben szerepel –, hanem ugyanezen (1) bekezdés d) pontját is értelmeznie kell, emlékeztetve arra, hogy ez utóbbi pont héamentességet ír el? a „követelésre” vonatkozó ügyletekre.

49. E tekintetben a Bizottság, álláspontom szerint megalapozottan, rámutat, hogy a kérdést elterjeszt? bíróság azon álláspontja, amely szerint e 135. cikk (1) bekezdésének b) pontja a jelen ügyben potenciálisan alkalmazandó rendelkezés, talán az említett (1) bekezdés portugál nyelvi változatának szövegével magyarázható.(39) Miközben ugyanis más nyelvi változatok többsége egyértelm?en megkülönbözteti az e bekezdés b) pontjában foglalt „hitelt” és a d) pontjában foglalt „követelést”, addig a portugál nyelvi változat a „créditos” szót használja az említett b) és d) pontban egyaránt, ami okozhatott bizonyos zavart az alapügy tekintetében releváns jogalapot illet?en.(40)

50. Ennélfogva – még ha a kérdést elterjeszt? bíróság az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdését a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdése b) pontjának értelmezésére is

korlátozta – véleményem szerint ezen (1) bekezdés d) pontját is értelmezni kell annak meghatározása érdekében, hogy egy olyan ügylet, mint amely az alapügyben szerepel, tartozhat-e e két rendelkezés valamelyikének hatálya alá, mégpedig a Bíróság e tekintetben fennálló ítélkezési gyakorlatában már el?adott iránymutatások alapján.

51. Megjegyzem, hogy abban az esetben, ha a szóban forgó ügylet ingatlanvagyon értékesítésének min?sül, ahogyan azt javaslom, fel lehetne tenni azt a kérdést, hogy az említett 135. cikk (1) bekezdésének j) és k) pontja – amelyek az „épület [...] és a hozzá tartozó telek”, illetve a „beépítetlen földterület” értékesítésével kapcsolatosak(41) – a jelen ügyben alkalmazandó-e, amely folytán ez az ügylet mentesülne a héa alól, ahogyan az ilyen az esetben általában történik.(42) A PNC egyébként e rendelkezésekre a kérdést el?terjeszt? bíróság elé benyújtott felülvizsgálati kérelmében és a Bíróság elé terjesztett észrevételeiben egyaránt hivatkozott. Mindazonáltal a kérdést el?terjeszt? bíróság által el?terjesztett kérdés lényegére, valamint az e bíróság határozatában foglalt, a vitatott engedményezés által érintett ingatlan típusára vonatkozó korlátozott információkra tekintettel nem foglalkozom állást az említett j) és k) pont értelmezésével kapcsolatban.(43)

2. A 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdése b) és d) pontjának értelmezésével kapcsolatos ítélkezési gyakorlatról

52. A Bíróság vonatkozó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) és d) pontja tekintetében számos közös szabályt kell figyelembe venni e rendelkezések értelmezése során.(44)

53. *El?ször is* egyértelm?, hogy az ezen irányelv 135. cikkének (1) bekezdésében foglalt valamennyi adómentesség esetében az uniós jog *önálló fogalmairól* van szó, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen, és amelyeket a közös héarendszer általános összefüggései és céljai alapján egységesen kell értelmezni.(45) Ebb?l következik, hogy egy ügylet az említett adómentességek hatálya alá tartozhat függetlenül attól, hogy azt valamely tagállam joga alapján miként min?sítették, valamint hogy ezen ügylet felei azt miként nevezték.

54. *Másodszor*, a Bíróság több alkalommal emlékeztetett arra, hogy az említett 135. cikk (1) bekezdésében foglalt adómentességek leírására használt kifejezéseket *szigorúan kell értelmezni*, mivel ezek kivételt jelentenek a f?szabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni. Ugyanakkor az értelmezésük nem lehet oly mértékben megszorító, hogy az érintett mentességi tényez?ket megfosztja a hatékony érvényesülésükt?l.(46)

55. *Harmadszor*, ami konkrétabban a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b)–g) pontja alapján adómentes ügyleteket illeti, a Bíróság megállapította, hogy azok meghatározására nem a szolgáltatás nyújtója vagy az igénybe vev? személy, hanem az adott *szolgáltatásnyújtás jellege* alapján került sor. Másként fogalmazva, a mentességnek nem az a feltétele, hogy a szóban forgó ügyletet meghatározott típusú létesítmények vagy jogi személyek teljesítsék, hanem az, hogy ez az ügylet jellegénél fogva a pénzügyi ügyletek területére tartozzon.(47) E tekintetben a Bíróság kiemelte, hogy az említett b)–g) pontban felsorolt adómentességek célja többek között az adóalap és a levonható héaösszeg meghatározásával kapcsolatos nehézségek kiküszöbölése.(48)

56. Most pedig a jelen ügyben véleményem szerint releváns f? értelmezési szabályokat – az azokra vonatkozó fenti emlékeztet?t követ?en – alkalmazni kell annak meghatározása érdekében, hogy az alapügyben szóban forgó engedményezési ügylet tartozhat-e az említett 135. cikk (1) bekezdése b) vagy d) pontjának hatálya alá.

3. A 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdése b) pontjának esetleges alkalmazásáról

57. A kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében azt kérdezi a Bíróságtól, hogy az olyan ügylet, mint amely az alapeljárásban is szerepel, a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdése b) pontja szerinti „hitelnyújtás”, „hitelközvetítés” vagy „hitelkezelés” fogalmába tartozik-e.

58. Először is kifejtem, hogy a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel – amely szerint az említett fogalmakat, valamint az azokból ered? adómentességeket önállóan kell értelmezni(49) – a PNC-nek a portugál polgári jog tartalmára, valamint a felek azon választására alapított érvei, hogy a vitatott ügyletet „cessão de crédito”-nak(50) minősítik, véleményem szerint nem relevánsak.

59. Egyébként hangsúlyozom, hogy maga a kérdést elterjeszt? bíróság is megjegyzi, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából(51) egyértelműen következik, hogy az e 135. cikk (1) bekezdésének b) pontjában elírt héamentesség „a szolgáltatás nyújtójától, illetve címzettjétől függetlenül alkalmazandó, mivel [az említett] mentesség az adott szolgáltatásnyújtás jellege, és nem a szolgáltatás nyújtója vagy az igénybe vev? személy alapján került meghatározásra”(52). Ebből a kérdést elterjeszt? bíróság helytállóan következtet arra, hogy az érintett adómentesség alkalmazható az e rendelkezésben foglalt ügyletek esetében még akkor is, ha ez utóbbiakat pénzügyi intézményektől eltér? intézmények teljesítik.(53)

60. Ezzel szemben ennek a bíróságnak kétségei vannak az említett b) pont jelen ügyben történ? alkalmazhatóságát illetően a vitatott ügylet sajátos jellege miatt. Kifejti, hogy „az eljárásbeli jogállás visszterhes engedményezéséről van szó egy olyan követelés beszédésére folytatott végrehajtási eljárásban, amelyet bírósági határozattal elismertek”.(54) Ugyanakkor véleménye szerint a Bíróság ezidáig csak „a hagyományos értelemben vett hitelek/finanszírozás/kölcsönök nyújtásával (azaz amelyek kamatokhoz, kölcsönhöz vagy finanszírozáshoz kapcsolódnak)” kapcsolatban foglalt állást.

61. A Bíróság ugyanis soha nem tanulmányozott olyan ügylet, mint amely az alapügyben is szerepel, hanem ezzel ellentétben számos alkalommal azzal kapcsolatban foglalt állást, hogy a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontja alkalmazható-e a klasszikus értelemben vett „hitelnyújtással” kapcsolatos ügyletekre, azaz amely kifejezés egy pénzösszeg meghatározott időpontban, adott esetben kamatokkal együtt visszafizetendő kölcsön formájában történ? rendelkezésre bocsátását foglalja magában.(55) Ezenkívül a Bíróság egy még atipikusabb meghatározást is belefoglalt ebbe a fogalomba, amikor elismerte azt, hogy az eladó által átadott dolog vételárának kamatfizetésen keresztül halasztott kifizetése tekinthet? hitelnyújtásnak, amennyiben a kamatfizetés nem a termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért kapott ellenérték részének, hanem e hitel díjának minősül.(56) A jelen ügyben a portugál kormányhoz és a Bizottsághoz hasonlóan úgy vélem, hogy az érintett adóalany, azaz a PNC általi engedményezés nyilvánvalóan nem irányul sem a hagyományos értelemben vett hitelnyújtásra, sem pedig valamely dolog ilyen halasztott fizetés útján történ? megvásárlására.

62. A 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti „*hitelközvetítés*” fogalmát illetően a Bíróság megállapította, hogy az egy olyan közvetítő tevékenységére vonatkozik, aki díjazás ellenében közvetítői szolgáltatást nyújt, amely az ahhoz szükséges lépések megtételéből áll, hogy két fél egy pénzügyi termékre vonatkozó szerződést kössön, anélkül hogy a közvetítő a szerződésben részes fél lenne, illetve hogy a szerződés tartalmához saját érdeke fűződne.(57) Egyetértek a portugál kormány azon véleményével, amely szerint az alapügyben szóban forgó ügylet – amely közvetlenül az érintett adóalany által a szerződő félének javára történő engedményezésről szól – egyáltalán nem felel meg ennek a fogalomnak.

63. Végül az említett b) pont szerinti „*hitelnyújtás*” fogalmát illetően megjegyzem, hogy ez utóbbi kifejezetten kimondja, hogy az adómentességben való részesüléshez az ilyen tevékenységet a hitelt nyújtó személynek kell gyakorolnia. A portugál kormány véleményem szerint helyénvalóan arra hivatkozik, hogy úgy tűnik, ez a fogalom olyan feladatok végrehajtásából álló tevékenységre utal, mint például az ügyfél rendelkezésére álló hitel ezen adóalany általi elemzése, felügyelete vagy jövedelmezővé tétele,(58) ami a jelen ügyben érintett tevékenység esetében egyáltalán nem állapítható meg.

64. Ennélfogva úgy vélem, hogy egy olyan ügylet, mint amely az alapeljárásban szerepel, nem minősül egyértelműen a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt, „*hitel*ekkel” kapcsolatos azon pénzügyi ügyletek egyikének, amelyek héamentességben részesülnek.

4. A 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdése d) pontjának esetleges alkalmazásáról

65. Az alapügy tárgyára tekintettel meg kell vizsgálni, hogy az annak alapját képező ügylet tartozhat-e a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontjában elírt, a hía alóli mentesség eseteinek hatálya alá annyiban, amennyiben az az e rendelkezés értelmében vett „*követelésekkel*” kapcsolatos ügyletnek minősül, anélkül azonban, hogy „*követelésbehajtásnak*” felelne meg, amely az említett d) pont vége értelmében a mentességből kifejezetten ki van zárva.

66. E tekintetben megjegyzem, hogy a fent említett értelmezési szabályok alapján(59) a Bíróság több alkalommal megállapította, hogy annak meghatározásához, hogy egy ügylet lehet-e *héamentes* e 135. cikk (1) bekezdésének d) pontja alapján, azokat a sajátos körülményeket kell figyelembe venni, amelyek között az ügyletet teljesítették, nem pedig az érintett személyeket, valamint ellenőrizni kell, hogy az ellátja-e az ezen d) pontban foglalt pénzügyi szolgáltatások valamelyikére jellemző és annak lényegéhez tartozó funkciókat.(60) A Bíróság ezzel szemben ismereteim szerint nem adott pontos meghatározást az e rendelkezés értelmében vett „*követelés*” fogalmára.

67. Hangsúlyozom, hogy bár az említett (1) bekezdés d) pontját a portugál jogba átültető szöveg nem alkalmaz az ezen uniós jogi rendelkezésben az „*átutalás*” szó után használt „*követelés*” szóval teljes mértékben egyenértékű kifejezést,(61) ez önmagában nem képezi akadályát e d) pont olyan összefüggésben történő alkalmazásának, mint amely az alapügyben is szerepel, mivel az abban szereplő fogalmakat önállóan alakították ki,(62) valamint hogy az érintett nemzeti jogszabályt az uniós joggal összhangban kell értelmezni.(63)

68. Ugyanakkor, még abban az esetben is, ha az általam javasoltakkal ellentétben az alapügyben szóban forgó ügylet a héakötelezettség szempontjából immateriális javak átruházásával kapcsolatos szolgáltatásnyújtásnak minősül, ez utóbbi tárgyát nem egy követelésre vonatkozó jog,(64) hanem ingatlanon fennálló jogok képezik.(65) Másképpen megfogalmazva, véleményem szerint nem állapítható meg, hogy az érintett ügylet ellátja a pénzügyi szolgáltatásra jellemző és annak lényegéhez tartozó, az ezen d) pont értelmében vett, „*[követelésre vonatkozó]*

ügyletekre” jellemző funkciókat.

69. Mellékesen, a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdése d) pontjának végén elírt, „követelésbehajtással” kapcsolatos kivételt illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy ezt a fogalmat – mivel az a hía általános alkalmazásától eltérést engedő szabály alóli kivételnek minősül – kiterjesztően kell értelmezni. Ennélfogva, amikor az adóalany díjazás ellenében egy olyan szolgáltatást nyújt, amely az ügyfele követelése kifizetésének az elérésére irányul amellett, hogy utóbbit mentesíti az adós nemfizetésével összefüggő lépésektől és kockázatoktól, ez az adóalany nem részesülhet az említett rendelkezésben elírt adómentességben.(66)

70. A jelen ügyben még feltételezve is azt, hogy a vitatott ügylet szolgáltatásnyújtásnak minősülhet, az érintett adóalany, azaz a PNC által történő engedményezés mindenestre egyáltalán nem elemezhető egy olyan fizetett szolgáltatásként, amely a szerződő fele, azaz a Starplant követelésének behajtására irányul.(67) így ez az engedményezés az említett d) pont utolsó részében említett kivétel hatálya alá tartozik.

71. Következésképpen úgy vélem, hogy a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) és d) pontját úgy kell értelmezni, hogy e pontok egyike sem alkalmazható egy olyan ügyletre, mint amely az alapügyben is szerepel.

V. Véggkövetkeztetés

72. A fentiekből következően azt javaslom, hogy a Bíróság a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) által előterjesztett kérdést a következőképpen válaszolja meg:

A közös hozzáadottértékadóóról szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) és d) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e b) és d) pontban előírt, a hitelnyújtással és közvetítéssel, valamint az azok kezelésével kapcsolatos ügyletekre vonatkozó héamentességek nem alkalmazhatók az olyan ügyletre, mint amely az alapügyben is szerepel, amely abban áll, hogy az adóalany harmadik személy számára az utóbbi által nyújtott díj ellenében átruházza az azon végrehajtási eljárásban elfoglalt jogállását, amely egy bírósági határozattal elismert követelésének a behajtására irányul, és amely követelés megfizetését a neki odaítélt ingatlanon fennálló joggal biztosították.

1 Eredeti nyelv: francia.

2 A közös hozzáadottértékadóóról szóló, 2006. november 28-ai tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o., helyesbítések: HL 2007. L335., 60. o.; HL 2015. L323., 31. o.).

3 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv).

4 Emlékeztetek arra, hogy az említett 135. cikk (1) bekezdésének b)–g) pontja lényegében azonos szöveggel veszi át a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 1–6. alpontjában már korábban előírt adómentességet (lásd továbbá: 2018. július 25-ii DPAS-ítélet, C-5/17, EU:C:2018:592, 4. pont).

- 5 Ezen átmeneti rendelkezésekkel kapcsolatban lásd többek között: 2012. március 8-ai Bizottság kontra Portugália ítélet (C-524/10, EU:C:2012:129, 14. pont).
- 6 A követelést a következőképpen számították ki: 125 000 euró (ügynöki jutalék) + 26 250 euró (az e jutalék utáni héa) + 19 609,62 euró (késedelmi kamat).
- 7 A nemzeti ügyírátra tekintettel úgy tűnik, hogy ez az összeg a szóban forgó ingatlan eladási ára 70%-ának felelt meg, amely árat a bírósági végrehajtó állapította meg az ebben a tekintetben egy független szervezet által végzett ingatlanértébecslés alapján.
- 8 E megállapodás – amelyet a végrehajtás iránti kereset tárgyában eljáró bíróság hivatalvezetője nyilvántartásba vett – értelmében a PNC vállalta, hogy mindent megtesz, és/vagy hogy egyénileg vagy a Starplanttal közösen ír alá annak érdekében, hogy az eljárásjogi helyettesítés haladéktalanul megtörténjen.
- 9 A fennmaradó összeget a következőképpen számították ki: 351 619,90 euró (a Starplant által fizetett ár) – 125 000 euró (ügynöki jutalék) – 26 250 euró (az e jutalék utáni héa).
- 10 A héát a következőképpen számították ki: 351 619,90 euró (a Starplant által fizetett ár) 21%-a.
- 11 Hangsúlyozom, hogy az alapjogvita kizárólag a 2010. szeptember 29-ii engedményezés és nem a PNC által az ügyfelének nyújtott ingatlanközvetítői szolgáltatás címén kapott jutalék adóztatásával kapcsolatos.
- 12 A PNC az 1989. június 15-ii Stichting Uitvoering Financiële Acties ítéletre (348/87, EU:C:1989:246), az 1993. október 27-ii Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf ítéletre (C-281/91, EU:C:1993:855), valamint a 2007. június 21-ii Ludwig ítéletre (C-453/05, EU:C:2007:369) hivatkozik.
- 13 Az állandó ítélkezési gyakorlattal összhangban az elzetes döntéshozatalra utalás keretében a Bíróság a nemzeti bíróságok számára megadhatja az általa az alapjogvita eldöntéséhez szükségesnek ítélt valamennyi iránymutatást, azonban kizárólag ez utóbbi bíróságok feladata annak ellenrzése, hogy az elttük folyamatban lévő ügyben teljesülnek-e az uniós norma alkalmazását maguk után vonó ténybeli feltételek, valamint hogy ebből levonja a meghozandó határozatára vonatkozó következményeket (lásd többek között: 2014. június 5-ii Mahdi ítélet, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, 78–80. pont; 2018. augusztus 7-ii Prenninger és társai ítélet, C-329/17, EU:C:2018:640, 27. pont).
- 14 Lásd továbbá a jelen indítvány 19. pontját.
- 15 A Bizottság az írásbeli észrevételeiben megállapította, hogy a vitatott ügylet egy követelés visszterhes engedményezésének minősül, amely a héa hatálya alá tartozik, azonban módosította az álláspontját, miután tudomást szerzett a Bíróság eltt folytatott vitákból kitnő tényállási elemekről.
- 16 Az ingatlanokra vonatkozó adómentességekről lásd a jelen indítvány 51. pontját.
- 17 2011. október 27-ii ítélet (C-93/10, EU:C:2011:700).

18 Emlékeztetve, hogy a PNC értékesítette a követelésének behajtására irányuló eljárásban ?t megillet? jogállását. Ezen engedményezés min?sítésére a kés?bbiekben térek rá (lásd a 33. és azt követ? pontokat).

19 A Bíróság elé terjesztett észrevételek alapján az engedményezésre pontosan a lefoglalt ingatlan PNC részére történ? odaítélésér?l szóló ítélet joger?re emelkedését megelő?z? napon került sor. Kevéssé valószínűnek kellett tehát lennie annak, hogy a kötelezett keresetet nyújt be ezen ítélettel szemben, így az engedményezésr?l szóló megállapodás felei azt feltételezve alakíthatták ki a megállapodásuk feltételeit, hogy kereset benyújtására nem kerül sor.

20 E határozat értelmében „az engedményez? az engedményest?l az engedményezés ellenértékéeként a kereset tárgyát képez? összegnél alacsonyabb összeget kapott”. Ha ez utóbbi megfogalmazást úgy kell érteni, hogy az engedményezésre a végrehajtásra irányuló kereset tárgyát képez? követelés értékénél alacsonyabb áron került sor, számomra úgy t?nik, hogy ez az állítás téves a fent említett ténybeli körülményekre tekintettel (lásd a 15. és a 17. pontot), amib?l számomra az következik, hogy az ingatlanon fennálló, a PNC által engedményezett jogok és kötelezettségek értéke magasabb a Starplant által fizetett árnál.

21 Lásd többek között: 2012. július 12?i J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ítélet (C?326/11, EU:C:2012:461 33. pont); 2018. február 22?i T?2 ítélet (C?396/16, EU:C:2018:109, 43. pont); 2018. november 22?i MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet (C?295/17, EU:C:2018:942, 43. pont); 2019. január 10?i A?ítélet (C?410/17, EU:C:2019:12, 47. pont).

22 A „crédito” kifejezés használatához kapcsolódó nyelvi problémákról lásd a jelen indítvány 49. pontját.

23 Míg a követelés engedményezésének klasszikus rendszerében az engedményes általában a követelése értékénél alacsonyabb árat kap, mert az engedményez? vállalja az abból ered? kockázatot (lásd továbbá a jelen indítvány 30. és 31. pontját).

24 A tárgyaláson a PNC megjegyezte, hogy a megállapodásuk értelmében a Starplant vállalni fogja ez utóbbi összeg kifizetését, tudatában annak, hogy a PNC nem rendelkezik az ehhez szükséges forrásokkal.

25 A Starplant által elfogadott terhet véleményem szerint a PNC?nek odaítélt ingatlan valódi értékéhez kell viszonyítani (lásd a jelen indítvány 7. lábjegyzetét), amely alapján lehetőség van egy el?nyös áron történ? újraértékesítésre.

26 Lásd a jelen indítvány 18. és azt követ? pontjait.

27 Lásd többek között: 2011. március 10?i Bog és társai ítélet (C?497/09, C?499/09, C?501/09 és C?502/09, EU:C:2011:135, 53. és azt követ? pontok); 2018. október 18?i Volkswagen Financial Services (UK) ítélet (C?153/17, EU:C:2018:845, 30. és azt követ? pontok); 2019. február 28?i Sequeira Mesquita ítélet (C?278/18, EU:C:2019:160, 30. és azt követ? pontok).

28 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a „termékértékesítés” e rendelkezés szerinti fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban el?írt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzen, mintha azok tulajdonosa lenne (lásd többek között: 1990. február 8?i Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet, C?320/88, EU:C:1990:61, 7–9. pont; 2015. szeptember 3?i Fast Bunkering Klaip?da ítélet, C?526/13, EU:C:2015:536, 51. pont; 2018. december 19?i AREX CZ ítélet, C?414/17,

EU:C:2018:1027, 75. pont).

29 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a termékértékesítés az említett a) pont értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében” teljesül, ha az értékesített termék és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn, és az eladó által kapott juttatás képezi a vevő számára teljesített termékértékesítés tényleges ellenértékét (lásd többek között: 2013. november 21-ii Dixons Retail ítélet, C-494/12, EU:C:2013:758, 32. pont; 2017. május 11-ii Posnania Investment ítélet, C-36/16, EU:C:2017:361, 31. pont; 2018. június 13-ii Gmina Wrocław ítélet, C-665/16, EU:C:2018:431, 43. pont).

30 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy egy szolgáltatásnyújtás akkor történik az említett c) pont értelmében vett „ellenérték fejében”, ha közvetlen kapcsolat áll fenn a szolgáltatásnyújtás és a kapott ellenszolgáltatás között, és a szolgáltató által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd többek között: 2015. október 29-ii Saudaçor ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 32. pont; 2018. július 5-ii Marcandi ítélet, C-544/16, EU:C:2018:540, 36. és 37. pont).

31 Különösen a 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja, valamint a 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése.

32 Szemben például azzal az esettel, amikor egy adóalany magánszemélyként valósít meg valamely ügyletet (lásd többek között: 1995. október 4-ii Armbrrecht ítélet, C-291/92, EU:C:1995:304, 16. és azt követő pontok; 2015. július 9-ii Trgovina Prizma ítélet, C-331/14, EU:C:2015:456, 18. és azt követő pontok).

33 Lásd: 2013. június 13-ii Kostov ítélet (C-62/12, EU:C:2013:391, 27. és azt követő pontok); Kokott főtanácsnok Posnania Investment ügyre vonatkozó indítványa (C-36/16, EU:C:2017:134, 33. és azt követő pontok), amely helyénvalóan emeli ki, hogy az említett ítélet alapjául szolgáló konkrét esetben szoros kapcsolat állt fenn az érintett személy melléktevékenysége és a héaköteles főtevékenysége között.

34 A portugál kormány pontosabban arra hivatkozott, hogy az e tevékenységgel való közvetlen kapcsolatot magától értetődően kell tekinteni „vagy azért, mert a megállapítási és a végrehajtás iránti keresetek megfogalmazásában egy, a [PNC] gazdasági tevékenysége keretében kötött szerződésről van szó, vagy mert a [PNC] az, aki jogokat szerzett, és aki a végrehajtási kereset keretében a bíróság által megállapított kötelezettségek címzettje volt, vagy pedig azért, mert a [PNC] az, aki a saját nevében és a saját javára megkötötte azt a szerződést, amely a jogok és kötelezettségek fent hivatkozott együttesének harmadik személy részére ellenérték fejében történő átruházásának alapját képezte”.

35 Analógia útján lásd: 2006. január 12-ii Optigen és társai ítélet (C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 42. és azt követő pontok; 2018. november 8-ii C&D Foods Acquisition ítélet (C-502/17, EU:C:2018:888, 35. és azt követő pontok).

36 Lásd a jelen indítvány 22. pontját.

37 Lásd többek között: 2015. október 22-ii Impresa Edilux és SICEF ítélet (C-425/14, EU:C:2015:721, 20. pont); 2018. december 19-ii AREX CZ ítélet (C-414/17, EU:C:2018:1027, 34. és 35. pont).

38 Az írásbeli észrevételeikben a PNC és a portugál kormány az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre csak a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontja szempontjából válaszolt. Mindazonáltal a Bíróság a tárgyaláson felkérte őket arra, hogy

foglaljanak állást a Bizottság azon véleményével kapcsolatban, amely szerint egy olyan ügylet, mint amely az alapügyben is szerepel, inkább az említett (1) bekezdés d) pontjában foglalt adómentesség hatálya alá tartozhat.

39 Ebben a tekintetben emlékeztetek arra, hogy egy uniós jogi rendelkezés értelmezése során annak valamely nyelvi változatának megfogalmazása nem élvezhet elsőbbséget más nyelvi változatokkal szemben, valamint hogy a különböző nyelvi változatok közötti eltérés esetén e rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi (lásd többek között: 2015. október 22-ii Hedqvist ítélet, C-264/14, EU:C:2015:718, 47. pont; 2018. október 25-ii Tänzer & Trasper ítélet, C-462/17, EU:C:2018:866, 20. pont).

40 A Bizottság eladja, hogy a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének portugál nyelvi változatában a „créditos” (a francia nyelvben: „crédits”) szót a b) és a c) pontban alkalmazzák, míg a „créditos” és a „dívidas” (a francia nyelvben: „créances”) szavak a d) pontban szerepelnek, ami a nyelvi változat címzettjei számára azt a benyomást keltheti, hogy a két kifejezés ezen irányelv tekintetében egyenértékű. Ezzel szemben a többi nyelvi változat nagy részében (az olasz és a spanyol nyelvi változat kivételével) a „créditos” szónak megfelelő kifejezést a b) és a c) pontban alkalmazzák, miközben a d) pontban csak a „dívidas” szónak megfelelő kifejezés szerepel.

41 Pontosítva, hogy az említett j) és k) pontban kifejezetten az ugyanezen irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjában foglalt különleges esetek, azaz az „épületek, illetve épületrészek és a hozzá tartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítése”, illetve az „építési telkek értékesítése” szerepelnek.

42 A Blasi ügyre vonatkozó indítványában (C-346/95, EU:C:1997:432, 15. pont) Jacobs főtanácsnok kiemelte, hogy „[a hatodik] irányelv szerint az ingatlanok értékesítése és bérbeadása főszer szabály szerint [a 13. cikke B. része b), g) és h) pontja alapján, amely a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdése j), k) és l) pontjának felel meg] mentes a hía alól. Ezen adómentességek azokat a különös nehézségeket tükrözik, amelyek az ilyen termékeket terhelő hía kivétele során jelentkeznek. A szokásos termékektől eltérően az ingatlanok nem valamely termelési folyamat eredményeként jönnek létre, ezenkívül az ingatlanoknak, miután felépültek, számos tulajdonosuk lehet a fennállásuk során, gyakran anélkül, hogy kiegészítő gazdasági tevékenység tárgyát képeznék”.

43 Amely rendelkezések többek között a következő ítéletek tárgyát képezik: 2013. január 17-ii Woningstichting Maasdriel ítélet (C-543/11, EU:C:2013:20, 22–36. pont); 2018. június 13-ii Polfarmex ítélet (C-421/17, EU:C:2018:432, 43. pont); Bobek főtanácsnoknak a KPC Herning ügyre vonatkozó indítványa (C-71/18, EU:C:2019:226, 23. és azt követő pontok).

44 Hozzátevé, hogy a Bíróságnak a hatodik irányelv ezzel egyenértékű rendelkezéseivel – azaz ezen irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 1–6. alpontjával – kapcsolatos ítélkezési gyakorlata releváns a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdése b)–g) pontjának értelmezése tekintetében (lásd: 2016. május 26-ii Bookit ítélet, C-607/14, EU:C:2016:355, 32. pont; 2016. május 26-ii National Exhibition Centre ítélet, C-130/15, nem tették közzé, EU:C:2016:357, 27. pont).

45 Lásd többek között: 2007. június 21-ii Ludwig ítélet (C-453/05, EU:C:2007:369, 22. pont); 2016. május 26-ii Bookit ítélet (C-607/14, EU:C:2016:355, 33. pont); 2017. november 16-ii Kozuba Premium Selection ítélet (C-308/16, EU:C:2017:869, 38. és azt követő pontok); 2018. július 25-ii DPAS ítélet (C-5/17, EU:C:2018:592, 28. pont).

46 Lásd többek között: 2010. október 28-ii Axa UK ítélet (C-175/09, EU:C:2010:646, 25. pont);

2017. november 16?i Kozuba Premium Selection ítélet (C?308/16, EU:C:2017:869, 39. és 45. pont); 2018. július 25?i DPAS?ítélet (C?5/17, EU:C:2018:592, 29. pont); 2018. december 19?i Mailat ítélet (C?17/18, EU:C:2018:1038, 37. pont).

47 Lásd többek között: 2007. április 19?i Velvet & Steel Immobilien ítélet (C?455/05, EU:C:2007:232, 21. és azt követ? pontok); 2009. október 22?i Swiss Re Germany Holding ítélet (C?242/08, EU:C:2009:647, 44. és azt követ? pontok); 2010. október 28?i Axa UK ítélet (C?175/09, EU:C:2010:646, 26. és azt követ? pontok.); 2015. október 22?i Hedqvist ítélet (C?264/14, EU:C:2015:718, 37. és azt követ? pontok); 2016. május 26?i Bookit ítélet (C?607/14, EU:C:2016:355, 36. és 54. pont); 2018. július 25?i DPAS?ítélet (C?5/17, EU:C:2018:592, 31. és 45. pont).

48 Lásd többek között: 2007. április 19?i Velvet & Steel Immobilien ítélet (C?455/05, EU:C:2007:232, 24. pont); 2016. május 26?i Bookit ítélet (C?607/14, EU:C:2016:355, 55. pont); 2018. július 25?i DPAS?ítélet (C?5/17, EU:C:2018:592, 46. pont).

49 Lásd a jelen indítvány 53. pontját.

50 Arról, hogy ez az elnevezés az alapügyben szóban forgó ügylet héakötelezettségét illet?en sem gyakorol hatást, lásd a jelen indítvány 33. pontját.

51 Lásd többek között: 2007. június 21?i Ludwig ítélet (C?453/05, EU:C:2007:369, 25. pont).

52 Lásd továbbá a jelen indítvány 47. lábjegyzetében hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

53 Ellentétben azzal, amire az említett bíróság el?tt megtámadott határozat látszólag utal, valamint az e bíróság ügyészének az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban említett véleményével összhangban.

54 „Ingatlanközvetítési szerz?dés nemteljesítéséb?l következ?” követelés, amelyhez hozzáadódik „a kifizetés teljesítésének id?pontjában hatályos hea[, valamint] a már esedékes vagy a teljes összeg kifizetéséig esedékessé váló késedelmi kamatok”.

55 Példaként lásd a következ? ítélet alapját képez? kölcsönök különböz? típusait: 2004. április 29?i EDM?ítélet (C?77/01, EU:C:2004:243); 2010. július 7?i Curia végzés (C?381/09, nem tették közzé, EU:C:2010:406); 2016. december 8?i Stock '94 ítélet (C?208/15, EU:C:2016:936).

56 Lásd: 1993. október 27?i Muys' en De Winter's Bouw? en Aannemingsbedrijf ítélet (C?281/91, EU:C:1993:855, 12. és azt követ? pontok), amelyben a Bíróság megállapította, hogy a mentességeket ugyan szigorúan kell értelmezni, ugyanakkor a hitelnyújtó vagy hitelfelvev? személyének a meghatározására vonatkozó pontosítás hiányában a „hitelnyújtás és ?közvetítés” kifejezése kell?en tág ahhoz, hogy magába foglalja a szolgáltató által kifizetés halasztása formájában nyújtott valamennyi hitelt; 2018. október 18?i Volkswagen Financial Services (UK) ítélet (C?153/17, EU:C:2018:845, 36. pont).

57 Lásd többek között: 2007. június 21?i Ludwig ítélet (C?453/05, EU:C:2007:369, 23. és 28. pont); 2012. július 5?i DTZ Zadelhoff ítélet (C?259/11, EU:C:2012:423, 27. pont); 2017. november 21?i Kerr végzés (C?615/16, nem tették közzé, EU:C:2017:906, 42. és 43. pont).

58 Ez a kormány ebben a tekintetben a 2012. július 19?i Deutsche Bank ítéletre (C?44/11, EU:C:2012:484, 23. és 24. pont) hivatkozik, amely értékpapírvagyony?kezeléssel (portfóliókezeléssel) kapcsolatos.

59 Lásd a jelen indítvány 53. és azt követő pontjait.

60 Lásd többek között: 2009. október 22-ii Swiss Re Germany Holding ítélet (C-242/08, EU:C:2009:647, 45. és azt követő pontok); 2015. október 22-ii Hedqvist ítélet (C-264/14, EU:C:2015:718, 38. és azt követő pontok); 2016. május 26-ii National Exhibition Centre ítélet (C-130/15, nem tették közzé, EU:C:2016:357, 34. és azt követő pontok); 2018. július 25-ii DPAS-ítélet (C-5/17, EU:C:2018:592, 36. pont).

61 Pontosítva, hogy a héatörvénykönyv 9. cikke 27. pontja c) alpontjának szövege a következő: „as operações [...] relativas a [...] transferências, *recebimentos* [...]”, valamint hogy a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdése d) pontja portugál változatának szövege a következő: „[a]s operações [...] relativas a [...] transferências, *créditos* [...]” (kiemelés tőlem, az első szó „átvételnek”, a második pedig „követelésnek” fordítható).

62 A jelen indítvány 53. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlattal összhangban.

63 A tárgyaláson a portugál kormány úgy vélte, hogy a nemzeti jogalkotó talán úgy ítélte meg, hogy nem szükséges a „követelés” kifejezést említeni, mivel ez az ugyanezen d) pontban használt „fizetés” kifejezés megismétlését jelentené. A Bizottság rámutatott, hogy a portugál jogban alkalmazott szöveg nem okoz problémát, feltéve hogy a közigazgatási hatóságok által követett gyakorlat összhangban áll az uniós joggal.

64 Emlékeztetek arra, hogy a Starplanttal való megállapodás megkötésének időpontjában nemcsak a PNC követelését ismerték már el bírósági határozattal – elviekben és összegét tekintve egyaránt –, hanem ezenkívül e követelés tényleges behajtása is biztosított volt, az adósságot pedig gyakorlatilag rendezték azt követően, hogy a PNC-nek odaítélték az adósa ingatlanát, amely adós ellen korábban keresetet indítottak (lásd a jelen indítvány 34. pontját).

65 Azon kötelezettséghez kapcsolódó jogok, hogy a végrehajtó ügynökségnek ki kell fizetni azt a különbözetet, amely a PNC-nek az adósával szemben fennálló követelésének összege, valamint azon ár között állt fenn, amely áron az ez utóbbihoz tartozó ingatlant a PNC-nek odaítélték (lásd a jelen indítvány 16. pontját).

66 Lásd többek között: 2003. június 26-ii MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ítélet (C-305/01, EU:C:2003:377, 49., 58., 72–80. pont); 2010. október 28-ii Axa UK ítélet (C-175/09, EU:C:2010:646, 29–36. pont).

67 Az írásbeli észrevételeiben a Bizottság megjegyezte, hogy vevőként vagy engedményesként a Starplant ezzel szemben adóztatható, ha bebizonyosodik, hogy a szóban forgó engedményezés „követelésbehajtásnak” minősül. A portugál kormány a szóbeli előadásában kétségbe vonta azt, hogy a Starplant által nyújtott szolgáltatás ekként minősülhet azon fizetési garanciára tekintettel, amelyre a PNC ezen engedményezés során már jogosult volt. Mindenesetre hangsúlyozom, hogy ez a fogalom nem az, amely az alapügyben szerepel, amelyben csak a PNC áll szemben a portugál adóhatósággal.