

C-801/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. október 31.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Upravni sud u Zagrebu (Horvátország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. október 15.

Felperes:

FRANCK d.d., Zagreb

Alperes:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb

Az alapeljárás tárgya

A Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Horvát Köztársaság pénzügyminisztériuma, közigazgatási jogorvoslatok önálló ügyosztálya) 2013 és 2017 közötti időszakot érintő, hozzáadottérték-adóra (a továbbiakban: héa) vonatkozó, adóellenőrzés tárgyában hozott, 2018. július 28-i határozatának hatályon kívül helyezése.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog EUMSZ 267. cikk és EUSZ 19. cikk (3) bekezdésének b) pontja alapján történő értelmezése iránti kérelem.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1. Minősülhet-e a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett „hitelnyújtásnak és -közvetítésnek, valamint a hiteleknek a

hitelező által történő kezelésének” a pénzüsszeg pénzügyi intézménynek nem minősülő felperes által az érintett összeg 1%-ának megfelelő egyszeri díj fejében történő rendelkezésre bocsátása, annak ellenére, hogy a felperest a szerződés formálisan nem említi kölcsönadóként?

2. A héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében vett „egyéb átruházható értékpapírnak” minősül-e a váltó, azaz a kiállító arra vonatkozó kötelezettségvállalását tartalmazó értékpapír, hogy az adott értékpapír tekintetében hitelezőként megjelölt személy, vagy ezen értékpapírt a későbbiekben jogszabályban meghatározott módon megszerző személy részére meghatározott pénzüsszeget fizet ki?

3. A felperes szolgáltatása, amely abból áll, hogy a felperes a váltóösszeg 1%-ának megfelelő, a váltó kiállítójától beszedett díj fejében a kapott váltót faktoring társaság részére ruházza át, a faktoring társaságtól kapott összeget pedig a váltó kiállítója részére adja át, továbbá a faktoring társaság felé kezességet vállal, hogy a váltó kiállítója a váltó alapján létrejövő fizetési kötelezettségnek annak esedékességekor eleget tesz:

a) a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján héamentes szolgáltatásnak; vagy

b) a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontja alapján héamentes szolgáltatásnak

minősül?

A hivatkozott uniós jogszabályok

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 135. cikke (1) bekezdésének b) és d) pontja

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

A Zakon o porezu na dodanu vrijednost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény) („Narodne novine” 73/13. 99/13., 148/13., 153/13., 143/14. és 115/16. sz., a továbbiakban: héatörvény) 40. cikkének (1) bekezdése

A Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (a hozzáadottérték-adóról szóló rendelet) („Narodne novine” 79/13., 85/13., 160/13., 35/14., 157/14., 130/15., 115/16. és 1/17. sz.) 67. cikkének (2) bekezdése

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 Az alperes 2018. július 28-i határozatával (a továbbiakban: „megtámadott határozat”) elutasította a felperes által a Ministarstvo financija – Porezna uprava,

Ured za porezne obveznike, Zagreb (pénzügyminisztérium – adóhatóság, adóalanyok hivatala) 2017. október 12-i adóellenőrzésre vonatkozó, a felperes 2013. január 1. és 2017. március 30. közötti időszakot érintő kereskedelmi együttműködési megállapodásokban való részvételéért fizetendő díj után felszámított héát megállapító határozatával (a továbbiakban: elsőfokú határozat) szemben benyújtott fellebbezést. Az elsőfokú határozat megállapította, hogy a felperes a 2013 és 2017 közötti időszak tekintetében túl kevés héát fizetett, a ki nem fizetett adó után pedig 2017. augusztus 28. napjától kamatot számított fel. A felperest arra kötelezték, hogy az említett összeget az erre a célra rendelt számlára fizesse meg, számítsa ki és fizesse ki a 2017. augusztus 29-étől a kifizetés napjáig esedékes további kamatokat, valamint azokat megfelelő módon könyvelje le. A felperes számára határidőt állapítottak meg e határozat végrehajtására.

- 2 A felperes tea és a kávé feldolgozásával foglalkozik, és héaalanyként minősül. Az adóellenőrzés során megállapították, hogy a felperes üzleti kapcsolatban állt a Konzum d.d. társasággal (a továbbiakban: „Konzum”), mégpedig három típusú szerződés alapján, amelyek elnevezése kölcsönszerződés, váltóval biztosított engedményezési szerződés és kereskedelmi együttműködési megállapodás volt. Olyan típusú szerződésekről van szó, amely kizárólag váltók kiállításának formális jogalapjául szolgáltak. Az elsőfokú hatóság megállapította, hogy a felperes és a Konzum 2013. március 18-án olyan megállapodást kötött, amely szerint az Invictus ulaganja d.o.o. társaság, a felperes és a Konzum 2013. március 14-én váltóval biztosított engedményezési szerződést kötöttek, amely keretében szabályozták a Konzum által kiállított váltók engedményezését, amelyet a Konzum ezt követően átruházott a Franck d.d. társaságra, és amelyet az Invictus ulaganja d.o.o. társaság szerzett meg, 2013. június 27-én pedig olyan megállapodást kötött, amely szerint az Erste factoring d.o.o. társaság, a felperes és a Konzum 2013. június 27-én váltóval biztosított engedményezési szerződést kötöttek, amely keretében szabályozták a Konzum által kiállított váltó engedményezését, amelyet a Konzum ezt követően a Franck d.d. társaságra ruházott át, és amelyet az Erste factoring d.o.o. társaság szerzett meg. A kölcsönszerződés szerint a Konzum kölcsönadóként a felperes (Franck d.d.) részére váltó formájában nyújt kölcsönt, amelyet a felperes jelenlegi tevékenységének folytatása érdekében fog felhasználni. A felperes e szerződés alapján arra vállalt kötelezettséget, hogy ugyanazon a napon, amelyen egy faktoring társaság megvásárolta tőle a váltót, a kapott pénzt átadja a Konzumnak. A váltóval biztosított engedményezési szerződés alapján a faktoring társaság arra vállalt kötelezettséget, hogy a felperes mint ügyfél részére kifizeti azt az összeget (vagyis inkább – szerződéstől függően – ezen összeg 95–100%-át) amelyre a váltót kiállították, azzal, hogy a felperes Konzummal szembeni követelése alapján kiállított váltó teljesítéséért való teljes felelősség, amely viszont számlák specifikációin alapul, a felperesre száll át. A faktoring társaságnak a váltót annak esedékességekor teljesítésre be kellett mutatnia a váltó főadósának. Az elsőfokú hatóság azt is megállapította, hogy az adós váltókötelezettségét biztosító felperes oldalán a kockázat csak akkor szűnik meg, amikor a faktoring társaság követelését kielégítette. A kereskedelmi együttműködési megállapodásban a Konzum arra vállalt kötelezettséget, hogy megtéríti a felperes részére minden olyan költséget,

amelyről a faktoring társaság számlát állít ki a nevére, valamint a felperes részére a váltóval biztosított engedményezési szerződés alapján a váltón feltüntetett teljes kötelezettség 1%-ának megfelelő egyszeri díjat fizet, a kereskedelmi együttműködési megállapodásban való részvétel fejében.

- 3 Az elsőfokú hatóság megállapította, hogy két ügyletről van szó, amelyek közül az első ügylet keretében a felperes kölcsönszerződés alapján váltót fogad el, a közvetlenül az első ügyletet követő második ügylet keretében pedig a kapott váltót engedményezi, és az így kapott összeget ugyanezen a napon a Konzum számlájára utalja át. A felperes az engedményezett váltó tekintetében a visszafizetés kockázatát a visszereseti faktoring kötelezettjeként vállalja át arra az esetre, ha a váltón feltüntetett főadós a pénzüsszeget annak esedékességekor nem fizetné ki a váltó birtokosának, és ezért felszámítja a megállapodás szerinti díjat. Az elsőfokú hatóság megállapította, hogy a felperes az ellenőrzés során nem mutatta be azokat – a teljesített értékesítések dokumentációját jelentő – kiállított számlákat és egyéb dokumentumokat, amelyek az érintett váltó elfogadásának alapjául szolgáltak volna, és nem mutatta be a felperes által a faktoring társaságokkal kötött, váltóval biztosított engedményezési szerződésekben említett számlákat. Tekintettel arra, hogy maga a Konzum nem tudta a szükséges pénzüsszeg megszerzése érdekében engedményezni saját váltóit, kereskedelmi együttműködési megállapodást kötött, amelyben szabályozta váltói engedményezésének szolgáltatását, míg az említett váltók elfogadásának alapjául a kölcsönszerződések szolgáltak. A felperes a pénzeszközöket a kölcsönszerződésekben meghatározottakban megállapítottak ellenére nem a mindennapi tevékenységének folytatásához használta fel. Az érintett váltókat nem támasztotta alá a felperes által végzett termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, ily módon hiányzott a váltó alapvető jellemzője, azaz a termékértékesítés alapján felmerült pénzüsszeget kötelezettség szabályozásának módja.
- 4 Az adóellenőrzés során a felperes benyújtotta a Konzum részére kiállított számlákat, amelyeken feltüntették a váltóval biztosított követelések alapján esedékes díjakat, azonban héa nélkül. E számlák mindegyikén szerepelt, hogy azt a kereskedelmi együttműködési megállapodás alapján állították ki, és hogy a számlák alapján a váltó szerinti teljes követelés 1%-ának megfelelő egyszeri díjat kell fizetni. Tekintettel arra, hogy az elsőfokú hatóság megállapította, hogy a felperes és a Konzum között nem állt fenn hitelviszony, a felperes a Konzumtól csak váltókat kapott, amelyeket a faktoring társaságokra engedményezett, a hatóság megállapította, hogy a felperes megalapozatlanul hivatkozik héamentességre, és ennek következtében a héatörvény 4., 30. és 33. cikke alapján a felperes tekintetében a váltó engedményezéséért kapott díj után héafizetési kötelezettséget állapított meg.

Az alapeljárás feleinek főbb érvei

- 5 A felperes keresetében arra hivatkozik, hogy az alperes a szóban forgó ügyletek adóztatásának megállapítása érdekében nem vizsgálta külön a Konzum és a felperes mint faktoring társaság közötti egyes ügyleteket, ami nem felel meg a

Bíróság Card Protection Plan (C-394/96) és Volker Ludwig (C-453/05) ügyekben kialakított ítélkezési gyakorlatának. A felperes hangsúlyozza, hogy a jelen ügyben a felperes és a Konzum, illetve a felperes és a factoring társaságok közötti számos jogviszonyról és szolgáltatásokról van szó, és hogy a felperes által a Konzum részére nyújtott szolgáltatást külön kell vizsgálni. A felperes úgy érvel, hogy ő a kölcsönszerződés és a kereskedelmi együttműködési megállapodás alapján a Konzum részére kölcsönt nyújtott, amely szolgáltatás fejében díjat számított fel (amely kamatnak tekinthető), így szolgáltatást nyújtó szerződő félnek minősül. Ennélfogva a felperes azt állítja, hogy az általa nyújtott szolgáltatás valójában kölcsön szolgáltatás volt, amely a héatörvény 40. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében héamentes, és ennek során azt hangsúlyozza, hogy ő minősült az ezen ügylet gazdasági kockázatát viselő félnek, a kifizetéstől addig az időpontig, amíg a Konzum a váltót teljes egészében ki nem fizette. A felperes egyúttal kifejti, hogy az elsőfokú hatóság pusztán azért jutott arra a következtetésre, hogy a felperes nem kölcsönadónak vagy hitelközvetítőnek, hanem kölcsönfelvevőnek minősül, mert a kölcsönszerződésekben kölcsönfelvevőként határozták meg (vagyis a jogviszony jellegének értékelése szempontjából fontos körülményként a szerződő felek formális meghatározását vette figyelembe), annak ellenére, hogy megállapította, hogy a felperes a pénzeszközöket nem a mindennapi tevékenysége során használta fel, hanem haladéktalanul továbbította azokat a Konzum részére.

- 6 A felperes továbbá arra hivatkozik, hogy még ha a kölcsönfelvevő is lett volna, e szolgáltatás a héatörvény 40. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében héamentesnek minősülne, mivel e rendelkezésnek megfelelően „egyéb átruházható értékpapírokról” van szó. Úgy véli ugyanakkor, hogy az alperes nem veszi figyelembe a Bíróságnak a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése b) és d) pontjának, valamint a héatörvény 40. cikke (1) bekezdése b) pontjának értelmezése szempontjából irányadó, különösen az „egyéb átruházható értékpapírok” fogalmának értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatát, amelynek során a Bíróság Granton Advertising ítéletére (C-461/12) hivatkozik. Az elsőfokú hatóság azt a következtetést vonta le, hogy nem egyéb átruházható értékpapírokról van szó, mivel váltókkal tőkepiacon nem kereskednek. A felperes e tekintetben hangsúlyozza, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése d) pontjának angol változata a „negotiable instruments” kifejezést használja, amelyet az irányelv horvát változatában „utrživi instrumenti” (kereskedelmi értékpapírok) kifejezésre fordítottak le, míg a héatörvény 40. cikke (1) bekezdésének d) pontja, amely a héairányelv említett 135. cikke (1) bekezdésének d) pontját ültette át a horvát jogba, a „drugi prenosivi instrumenti” (egyéb átruházható értékpapírok) fogalmát használja. Ennélfogva a felperes a Bíróság Velvet & Steel Immobilien ítéletére (C-455/05) hivatkozik, amelyben a Bíróság megállapította, hogy az adott kifejezés jelentése tekintetében a nyelvi eltérések nem értelmezhetők csak a szöveg alapján, hanem azt a héairányelv célkitűzésével összefüggésben kell értelmezni. A felperes azzal érvel, hogy az „utrživi instrumenti” (kereskedelmi értékpapírok) kifejezés nem bír külön jelentéssel a horvát jogban, valamint, hogy az említett fogalom kontextusát és a Bíróság fennálló ítélkezési gyakorlatát kell tüzetesebben megvizsgálni.

Hangsúlyozza, hogy a héamentességek önálló uniós jogi fogalmat képeznek, amelyet valamennyi tagállamban egységesen kell értelmezni, és hogy a „drugi prenosivi instrumenti” (egyéb átruházható értékpapírok) fogalmának a tőkepiacra vonatkozó szabályoktól is függetlennek kellene lennie. A felperes a Bíróság azon értelmezésére hivatkozik, amely szerint a héairányelv érintett rendelkezésében említett valamennyi esetben biztosított a meghatározott pénzüsszeg kifizetéséhez való jog. A felperes azt állítja, hogy ezért ismerték el, hogy egyéb átruházható értékpapíroknak kizárólag olyan jogokat kell tekinteni, amelyek nem követelések vagy csekkek, és meghatározott pénzügyi követelésre jogosítanak fel. A felperes úgy véli, hogy a váltó olyan értékpapír, amely a birtokosát meghatározott pénzüsszeg átvételére jogosítja fel, és amely a héatörvény 40. cikke (1) bekezdésének d) pontjában felsorolt többi értékpapírhoz hasonlítható, ezért a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontja („drugi utrživni instrument”), illetve a héatörvény 40. cikke (1) bekezdésének d) pontja („drugi prenosivni instrument”) értelmében egyéb átruházható értékpapírnak kell tekinteni, ennek következtében pedig a váltóügyletek héamenteseknek minősülnek. Azt állítja, hogy a felperes nem tartja tiszteletben a Bíróság ítélezési gyakorlatát, és megtagadja a héairányelv alkalmazását, mivel a nemzeti jogot nem az uniós jog releváns rendelkezéseivel és céljaival összhangban értelmezi. E tekintetben a felperes az irányelv értelmezésének joghatására hivatkozik.¹

- 7 A felperes a végrehajtási rendelet 8. cikkének (5) bekezdésére és a héairányelv 28. cikkére hivatkozik, amelyek olyan helyzetekre vonatkoznak, amelyekben a közvetítő saját nevében, de harmadik személy megbízásából jár el, ezáltal azt a fikciót állítva fel, hogy a közvetítő részére valójában az a személy nyújtott szolgáltatást, akinek az érdekében közvetítőként járt el, a közvetítő pedig ezt követően e szolgáltatást a végfelhasználó javára nyújtja, továbbá arra hivatkozik, hogy a jelen ügyben nem ilyen helyzet áll fenn. A felperes azt állítja, hogy a szolgáltatások nyújtásakor nem leplezett közvetítőként járt el, hanem önálló szerződő félként, melynek jogai és kötelezettségei eltérnek a Konzumtól és a faktoring társaságokétól, amelyek ugyanazon jogviszonyban felek. A felperes nem járhatott el a faktoring társaságok közvetítőjeként, mivel a faktoring társaságok e jogviszonyban közvetlenül részt vevő felek voltak, amelynek fejében díjban részesültek, amely díj után pedig héát fizettek. Másrészt, ha a felperes a Konzum társaság érdekében közvetítőként járt volna el, – mivel a Konzum nem nyújt héaköteles szolgáltatásokat – a felperes által kapott díjat sem terhelné héa. Az a tény, hogy a felperes a faktoring társaságoktól díjazásban részesült, nem érinti sem a felperes és a Konzum társaság közötti jogviszony jogi természetét, sem pedig a felperes által e szolgáltatás nyújtása fejében felszámított díj megadóztatását. Ennélfogva nem lehetett szó leplezett közvetítésről.
- 8 Az alperes azt állítja, hogy a jelen ügyben a faktoring társaság és a Konzum között létrejött adósság-visszafizetési közvetítői szolgáltatásról van szó, és hogy a

¹Fordító megjegyzése: az irányelv (közvetett) értelmezésének joghatása abban áll, hogy a nemzeti jogot oly módon kell értelmezni, hogy az összhangban legyen az irányelv céljával.

felperes által e szolgáltatás után kapott 1%-nak megfelelő díj a héatörvény 40. cikke (1) bekezdésének b) pontja és a héarendelelet 67. cikkének (2) bekezdése alapján héaköteles. Adóköteles szolgáltatásról, nem pedig hitelviszonyról vagy faktoringról van szó, mivel – ha faktoringról lenne szó – a kiállított váltóknak termékértékesítésen vagy szolgáltatásnyújtáson kellene alapulniuk, a felperes pedig nem tudott egyetlen olyan számlát vagy specifikációt sem bemutatni, amely e váltók alapjául szolgálna. Az alperes szerint egyik értékpapír sem minősül automatikusan átruházható értékpapírnak, és a jelen ügyben az érintett váltók nem felelnek meg a tőkepiacon való forgalmazáshoz szükséges feltételeknek. Úgy véli tehát, hogy klasszikus szolgáltatásról van szó, amely adóköteles, mivel számlát állítottak ki utána, nem pedig szerződéses jogviszonyról, amely értelmezést a felperes a héamentesség igazolása érdekében javasolja. Ennélfogva a Bíróság felperes által hivatkozott ítélezési gyakorlata nem alkalmazandó. A felperes azonban lényegesnek tartja, hogy a szerződéses jogviszony a pénzüsszegnek a Konzum számlájára történő kifizetését követően továbbra is fennáll, és valójában kölcsönnek minősül. A felperes hangsúlyozza, hogy e megállapodás alapján a Konzum társaság kötelezettségvállalása megszűnik a váltó visszafizetését követően, amelyet valójában a váltó aktuális birtokosát (faktoring társaságokat) megillető biztosítékként állítottak ki, valamint, hogy arról van szó, hogy a Konzum engedményezés útján a felperes hitelezői részére fizeti ki a felperes felé fennálló tartozását, ezáltal pedig eleget tett a felperessel szemben fennálló kötelezettségének.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid ismertetése

- 9 A bíróság arra tekintettel döntött az előzetes döntéshozatalra utalás mellett, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése b) és d) pontjának, illetve a héatörvény ezen uniós jogi rendelkezést a horvát jogba átültető 40. cikke (1) bekezdése b) és d) pontjának szövege között bizonyos különbségek állnak fenn, különös tekintettel a nemzeti rendelkezésben szereplő „utrživi instrumenti” (kereskedelmi értékpapírok), illetve a héairányelvben szereplő „prenosivi instrumenti” (átruházható értékpapírok) kifejezésre.²
- 10 A bíróság figyelembe veszi a Bíróság ítélezési gyakorlatát, amely szerint az adómentességhez való jogot megszorítóan kell értelmezni, azonban azt is lehetővé kell tenni az uniós gazdasági szereplők számára, hogy tevékenységüket megközelítőleg hasonló feltételek mellett gyakorolhassák. A héairányelv a héára vonatkozó olyan rendelkezések alkalmazására irányul, amelyek nem torzítják a verseny feltételeit, és nem akadályozzák az áruk és a szolgáltatások szabad mozgását. Úgy kell tekinteni, hogy a héarendszer akkor valósítja meg a legnagyobb egyszerűséget és semlegességet, ha az adót a lehető legáltalánosabb módon vetik ki, és ha annak hatálya kiterjed a termelés és az értékesítés minden

²Fordító megjegyzése: fordítva kellene szerepelnie – az irányelv horvát nyelvű változata az „utrživi instrumenti” (kereskedelmi értékpapírok), a nemzeti rendelkezés pedig a „prenosivi instrumenti” (átruházható értékpapírok) megfogalmazást használja.

szakaszára, valamint a belső piac és a tagállamok érdekében áll elfogadni a közös rendszert.

- 11 A nemzeti bíróság úgy véli, hogy a jelen helyzet nem tartozik sem a héatörvény 40. cikke (1) bekezdésének b) pontja, sem a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontja hatálya alá, azonban kétségei merültek fel azzal kapcsolatban, hogy alkalmazható-e rá a héatörvény 40. cikke (1) bekezdésének d) pontja vagy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontja. A bíróság elővigyázatosságból úgy határozott, hogy a felperes kérelmének megfelelően mind a három kérdést a Bíróság elé terjeszti.

MUNKADOKUMENTUM