

C?203/10. sz. ügy

Direktsia „Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto” – Varna

kontra

Auto Nikolovi OOD

(a Varhoven administrativen sad [Bulgária] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„2006/112/EK irányelv – Hozzáadottérték-adó – Használt gépjárm?alkatrészek – Használtcikk-keresked? által végzett, az Unió területére irányuló behozatal – Különbözet szerinti szabályozás vagy általános HÉA-szabályozás – A levonási jog keletkezése – Közvetlen hatály”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A használtcikk?keresked?kre vonatkozó különös szabályozás – Különbözet szerinti szabályozás – Hatály*

(2006/112 tanácsi irányelv, 314. cikk)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A használtcikk?keresked?kre vonatkozó különös szabályozás – A használtcikk?keresked? által az Unió területére behozott termékek – A különözet szerinti szabályozás alkalmazhatatlansága – A behozatalakor megfizetett adó levonásához való jog kés?bbre halasztása – Megengedhetetlenség*

(2006/112 tanácsi irányelv, 320. cikk, (1) bekezdés, els? és második albekezdés)

3. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A használtcikk?keresked?kre vonatkozó különös szabályozás – Különbözet szerinti szabályozás – E szabályozás hatályát körülhatároló rendelkezések – Az általános szabályozás választása esetében a megfizetett adó levonásához való jog kés?bbre halasztásának feltételeit meghatározó szabály – Közvetlen hatály*

(2006/112 tanácsi irányelv, 314. és 320. cikk, (1) bekezdés, els? és második albekezdés)

1. A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló 2006/112 irányelv 314. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a különözet szerinti szabályozás nem alkalmazandó olyan termékek értékesítésére, mint például a használt gépjárm?alkatrészek, amelyeket az adóköteles használtcikk?keresked? az általános hozzáadottértékadó?szabályozás hatálya alatt saját maga importált az Unió területére.

Ugyanis a 2006/112 irányelv szerkezetéb?l és rendszeréb?l, különösen az adóztatandó ügyleteknek a IV. cím alatti osztályozásából következik, hogy a 314. cikkben szerepl? „termékértékesítés” fogalmát el kell határolni többek között a harmadik országokból az Unió területére irányuló „termékimport” fogalmától.

(vö. 43., 53. pont és a rendelkez? rész 1. pontja)

2. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112 irányelv 320. cikke (1) bekezdésének első albekezdését és 320. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, miszerint azzal ellentétben az a nemzeti rendelkezés, amely az adóköteles használtcikk-kereskedő által a termékalkotásoktól, régiségektől és gyűjteménydaraboktól eltérő termékek behozatala során megfizetett hozzáadottértékadó levonásának jogát az általános hozzáadottértékadó-szabályozás alá tartozó későbbi értékesítésig elhalasztja.

Amennyiben a különbözet szerinti szabályozás alkalmazhatósága kizárt, éppúgy mint ennek következtében az említett szabályozás és az általános hozzáadottértékadó-szabályozás alkalmazása közötti választás, nem áll fenn a csalás olyan veszélye, amely igazolhatná az általános levonási rendszer alkalmazásának mellőzését.

(vö. 58–59. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

3. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112 irányelv 314. cikke, 320. cikke (1) bekezdésének első albekezdése és 320. cikkének (2) bekezdése közvetlen hatállyal rendelkezik, ami felhatalmazza a magánszemélyeket arra, hogy azokra a nemzeti bíróság előtt abból a célból hivatkozzanak, hogy az e rendelkezésekkel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozást ne alkalmazzák.

A 314. cikket illetően elmondható, hogy a különbözet szerinti adószabályozás alá tartozó esetek elhatárolását egyértelműen tartalmazza, és az nem függ semmilyen más – akár az uniós intézményektől akár a tagállamoktól származó – aktus megvalósulásától. A 320. cikk (1) bekezdésének első albekezdése egyértelműen és feltétlenül meghatározza azon importált tárgyakat, amelyeknek az általános hozzáadottértékadó-szabályozás szerinti későbbi értékesítése jogot keletkeztet az adóköteles használtcikk-kereskedő számára a behozatalkor fizetendő vagy megfizetett hozzáadottértékadó levonására. Az említett 320. cikk (2) bekezdése a maga részéről hasonlóképpen körülhatárolja a levonási jog későbbre halasztására vonatkozó szabály hatályát.

(vö. 62–63., 65. pont és a rendelkezés rész 3. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2011. március 3. (*)

„2006/112/EK irányelv – Hozzáadottértékadó – Használt gépjárműalkatrészek – Használtcikk-kereskedő által végzett, az Unió területére irányuló behozatal – Különbözet szerinti szabályozás vagy általános HÉA-szabályozás – A levonási jog keletkezése – Közvetlen hatály”

A C-203/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (Bulgária) a Bírósághoz 2010. április 26-án érkezett, 2010. április 20-i határozatával terjesztett elő az előtte

a Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna

és

az Auto Nikolovi OOD

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök (előadó), D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis és J. Malenovský bírák,

előtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna képviselőjében Sv. Avramov,
- az Auto Nikolovi OOD képviselőjében M. Nikolov,
- az Európai Bizottság képviselőjében D. Roussanov és D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 311. cikke (1) bekezdése 1. pontjának, 314. és 320. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Auto Nikolovi OOD (a továbbiakban: Auto Nikolovi) és a Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (nemzeti beszedési ügynökség központi igazgatósága) keretében működő direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna („végrehajtás, megtámadási és kezelési” igazgatóság – Varna) között annak következtében folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy az említett hatóság nem engedélyezte az Auto Nikolovi számára a Svájcban származó használt gépjárműalkatrészeknek az Unióba történő behozatala során megfizetett hozzáadottértékadó (HÉA) azonnali levonását.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv (51) preambulumbekkezdése kimondja:

„A kettős adóztatás és az adóalanyok közti verseny torzulásának elkerülése érdekében egy

közösségi szint? szabályozást kell bevezetni a használt cikkek, m?alkotások, régiségek és gy?jteménydarabok adóztatására vonatkozóan.”

4 Az említett irányelv 30. cikkének első bekezdése értelmében:

„»Termékimportnak« kell tekinteni azon termék behozatalát a Közösségbe, amely a Szerződés 24. cikkének értelmében nincs szabad forgalomban”.

5 Ezen ügylettípus kapcsán az említett irányelv 70. cikke úgy rendelkezik, hogy „az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor a termékimport megtörténik”.

6 Az említett irányelv 167. cikke értelmében „az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

7 A 2006/112 irányelv 168. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

[...]

e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉÁ-t.”

8 A 2006/112 irányelv „Különös szabályozások” című XII. címében szerepel a „Használt cikkek, m?alkotások, gy?jteménydarabok és régiségek vonatkozó különös szabályozás” című 4. fejezet, amely a 311–343. cikkben áll.

9 Az említett irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1–5. pontja értelmében:

„(1) E fejezet alkalmazásában, és az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül:

1. »használt cikkek«: olyan ingóságok, amelyek aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak további használatra, de nem m?alkotások, gy?jteménydarabok vagy régiségek, és anyaguk nem a tagállamok által meghatározott nemesfém vagy drágakő;

[...]

5. »használtcikkkereskedő«: olyan adóalany, aki gazdasági tevékenysége során viszonteladás céljából használt cikkeket, m?alkotásokat, gy?jteménydarabokat vagy régiségeket szerez be, használ fel vállalkozása számára, illetve importál, függetlenül attól, hogy az adóalany a maga nevében vagy kereskedelmi jutalékot biztosító szerződés alapján más személy képviseletében jár el.”

10 Az említett irányelv 313. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„(1) Használt cikkek, m?alkotások, gy?jteménydarabok és régiségek használtcikkkereskedő által történő értékesítése esetén a tagállamok az ebben az alszakaszban foglalt rendelkezéseknek megfelelően, különös szabályozás szerint adóztatják a használtcikkkereskedő nyereségét.”

11 A 2006/112 irányelv 314. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A különbözet szerinti szabályozás használt cikkek, m?alkotások, gy?jteménydarabok és régiségek használtcikkkereskedő általi értékesítésére vonatkozik, amennyiben a termékeket a

használtcikk?keresked?nek a Közösség területén az alábbi személyek valamelyike értékesítette:

- a) nem adóalany személy;
- b) másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történ? értékesítése a 136. cikk értelmében adómentes;
- c) másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történ? értékesítése a 282–292. cikkben meghatározott, kisvállalkozásokra vonatkozó adómentesség hatálya alá tartozik, és tárgyi eszközöket érint; vagy
- d) másik használtcikk?keresked?, amennyiben a terméknek e másik használtcikk?keresked? által történ? értékesítésére a HÉÁ-t e különös szabályozás értelmében alkalmazták.”

12 Ezen irányelv 316. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„(1) A tagállamok a következ? termékek értékesítése esetén biztosítják a használtcikk?keresked?k számára a különös szabályozás alkalmazásának jogát:

- a) a használtcikk?keresked? által importált m?alkotások, gy?jteménydarabok és régiségek;
- [...]

13 Az említett irányelv 319. cikke úgy rendelkezik, hogy „[a] használtcikk?keresked? a különbözet szerinti szabályozás alá tartozó minden értékesítésre vonatkozóan alkalmazhatja az általános HÉÁ?szabályozást.”

14 A 2006/112 irányelv 320. cikke értelmében:

„(1) Ha a használtcikk?keresked? a saját maga által importált m?alkotás, gy?jteménydarab vagy régiség értékesítésére az általános HÉÁ?szabályozást alkalmazza, akkor a termék importja után kifizetend? vagy kifizetett HÉÁ összegét levonhatja az általa fizetend? adó összegéb?l.

[...]

(2) A levonási jog akkor keletkezik, amikor azon termékértékesítés után járó adó felszámíthatóvá válik, amelyre a használtcikk?keresked? az általános HÉÁ?szabályozás alkalmazását választotta.”

A nemzeti jog

15 A hozzáadottérték?adóról szóló törvénynek (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV 63., 2006. augusztus 4., a továbbiakban: HÉÁ?törvény) az alapügy tényállásának megvalósulása idején hatályos változata a 16. cikkének (1) bekezdésében az alábbiak szerint rendelkezik:

„E törvény értelmében termékimport a nem közösségi áru belföldre történ? importálása”.

16 A HÉÁ?törvény 54. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség abban az id?pontban keletkezik, amikor belföldi behozatalivámteher?fizetési kötelezettség keletkezik, vagy amikor annak kellene keletkeznie, amennyiben tartozás nincs, vagy annak összege nulla.”

17 A HÉA-törvény 68. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Az elzsetesen felszámított adó az az adóösszeg, amelyet a nyilvántartásba vett személy az általa fizetendő adóból e törvény szerint az alábbi ügyletek vonatkozásában levonhat:

[...]

3. az általa teljesített import.

[...]

(2) Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

18 A HÉA-törvény 69. cikke (1) bekezdésének 2. pontja értelmében ha a termékeket és szolgáltatásokat a nyilvántartásba vett személy általi adóköteles értékesítések céljára használják fel, e személy levonhatja a termékek importja során az említett törvény 56. cikke alapján kivetett adót.

19 A levonási jog gyakorlásának feltételeit a HÉA-törvény 71. cikke tartalmazza, amely többek az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az érdekelt személy a levonási jogát akkor gyakorolhatja, ha az alábbi feltételek egyike teljesül:

[...]

3. olyan vámárnyilatkozattal rendelkezik, amelyben importként van feltüntetve, és [ha] az adót a 90. cikk (1) bekezdése alapján megfizették (a 16. cikk értelmében vett import esetében);”

20 A HÉA-törvény 90. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„A 16. cikk szerinti esetekben a termékek importre a ténylegesen a vámhatóságok által kivetett adót a Köztársaság költségvetésébe fizeti be [...].”

21 A HÉA-törvénynek „A különbözet szerinti különös szabályozás” című fejezetébe tartozó 143. cikk szövege a következő:

„(1) E fejezet rendelkezései használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok vagy régiségek használtcikkkereskedő általi értékesítésére vonatkoznak, amennyiben azokat a használtcikkkereskedőnek belföldön (ideértve az importált termékeket is) vagy valamely másik tagállam területéről az alábbi személyek valamelyike értékesítette:

1. nem adóalany személy;
2. másik adóalany az 50. cikk szerint adómentes értékesítés keretében;
3. az e törvény szerint nyilvántartásba nem vett másik adóalany;
4. a különbözet szerinti különös szabályozást alkalmazó másik használtcikkkereskedő.

(3) A használtcikkkereskedő jogosult e fejezet rendelkezéseit

1. a saját maga által importált m?alkotások, gy?jteménydarabok vagy régiségek értékesítésére is alkalmazni.”

22 A HÉA?tvörvény „Választási jog” cím? 151. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) A használtcikk?keresked? a használt cikkek, m?alkotások, gy?jteménydarabok és régiségek értékesítésére jogosult az általános törvényi adószabályozást alkalmazni.

(2) Az (1) bekezdés szerinti jogot az érdekelt személy minden egyes értékesítés vonatkozásában azáltal gyakorolja, hogy a kiállított számlán nem tünteti fel, hogy az e fejezet szerinti különös szabályozást alkalmazza.

[...]

(4) A (2) bekezdés szerinti esetekben az érdekelt személyt?l beszerezett vagy importált azon termékekre vonatkozó levonási jog, amelyekre nem a különbözet szerinti különös szabályozást alkalmazzák, abban az adómegállapítási id?szakban keletkezik, amelyben a kés?bbi termékértékesítés után járó adó felszámíthatóvá vált, és azt ebben az id?szakban kell gyakorolni.”

23 A HÉA?tvörvényhez kapcsolódó kiegészít? rendelkezések 1. §-ának 19. pontja az alábbiak szerint rendelkezik:

„»használt cikkek«: olyan használt és egyedileg meghatározott ingóságok, amelyek aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak az eredeti rendeltetésüknek megfelel? további használatra. Nem tekintend?k használt cikkeknek:

a) a m?alkotások;

b) a gy?jteménydarabok;

c) a régiségek;

d) a nemesfém és a drágak?, függetlenül azok mindenkori megjelenési formájától.”

24 Az említett kiegészít? rendelkezések 1. §-ának 23. pontja értelmében „[a] »használtcikk-, m?alkotás-, gy?jteménydarab- és régiségkeresked?« olyan adóalany, aki gazdasági tevékenysége során viszonteladás céljából használt cikkeket, m?alkotásokat, gy?jteménydarabokat és régiségeket vásárol, szerez be, illetve importál, akkor is, ha a kereskedelemr?l szóló törvény értelmében vett bizományosként tevékenykedik”.

Az alapjogvita alapjául szolgáló tényállás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

25 Az Auto Nikolovi silistrai (Bulgária) székhely? társaság. F? tevékenysége használt járm?vek értékesítésében áll.

26 2008 júliusában különösen a 2003. január 17. és 2008. május 31. közötti id?szak vonatkozásában HÉA?tartozással kapcsolatos adóellen?rzést folytattak nála.

27 Ezen ellen?rzés a 2009. január 16?i, adóellen?rzésr?l szóló határozat kibocsátásával zárult le. Az illetékes adóhivatal e határozata alátámasztására azon megállapításra hivatkozott, amely szerint az említett ellen?rzés során az Auto Nikolovi által Svájcból importált használt alkatrészek egy része még az utóbbi helyiségeiben volt található, tehát nem képezte kés?bbi adóköteles értékesítés tárgyát. Feltételezve, hogy az Auto Nikolovi az általános HÉA?szabályozás

alkalmazását választotta, az említett hivatal a HÉA-törvény 151. cikkének (1) és (4) bekezdése alapján megtagadta tőle a használt gumibroncsok behozatala során megfizetett 405,55 BGN összegű HÉA levonásának a 2007. áprilisi adóhónap vonatkozásában történő elismerését, továbbá a használt gumibroncsok, keréktárcsák, álló kocsiemelő és autólökhárítók behozatala során megfizetett 375,31 BGN összegű HÉA levonásának a 2007. júliusi adóhónap vonatkozásában történő elismerését.

28 Az Auto Nikolovi kifogást terjesztett elő ezen adóellenőrzéssel szemben a direktzia „Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto” – Varna igazgatójánál, lényegében arra hivatkozva, hogy a szóban forgó termékek nem tartoznak a HÉA-törvényhez kapcsolódó kiegészítő rendelkezések 1. §-ának 19. pontja értelmében vett „használt cikkek” fogalma körébe, és ezért a jelen ügyben az említett törvény használt cikkekre vonatkozó rendelkezései nem alkalmazandók.

29 E kifogást az említett igazgató 2009. március 11-ii határozatával elutasította annak megállapításával, hogy az Auto Nikolovi használtcikkkereskedéssel foglalkozik, és a szóban forgó termékek értékesítésére az általános HÉA-szabályozás alkalmazását választotta.

30 Az Auto Nikolovi e határozatot az Administrativen sad Varna (várnai közigazgatási bíróság) előtt megtámadta. Lényegében arra hivatkozott, hogy helyzetére nem a különbözet szerinti szabályozás alkalmazandó, mivel a 2006/112 irányelv 314. cikke alapján – és a HÉA-törvény 143. cikkének (1) bekezdésében foglaltakkal ellentétben – e szabályozás nem vonatkozik az adóköteles használtcikkkereskedő által közvetlenül importált termékek értékesítésére. Az utóbbi tehát jogosult a levonási jognak az említett törvény 71. cikkének (1) bekezdésében szereplő feltételek mellett történő gyakorlására.

31 Az Administrativen sad Varna 2009. június 11-ii ítéletével hatályon kívül helyezte a 2009. március 11-ii határozatot, amennyiben e határozat az Auto Nikolovi által importált használt gumibroncsokat, keréktárcsákat és álló kocsiemelőt érintő adólevonást az utóbbitól megtagadta.

32 Az Administrativen sad Varna úgy ítélte, hogy e termékek nem minősülnek használt cikkeknek a HÉA-törvény értelmében, mivel fajta szerint meghatározott termékekről van szó, és nem egyedileg meghatározott olyan termékekről, amelyek a termék azonos fajtájú termékektől való megkülönböztetését lehetővé tevő ismérvekkel rendelkeznek. Az említett törvény 54. cikkével összefüggésben értelmezett 68. cikkének (1) és (2) bekezdése alapján tehát úgy vélte, hogy az Auto Nikolovi felperes az említett behozatalok vonatkozásában jogszerűen gyakorolta levonási jogát a behozatali eljárás lezárultának hónapjában.

33 A direktzia „Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto” – Varna igazgatója a fenti ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Varhoven administrativen sad (közigazgatási legfelsőbb bíróság) elé.

34 A kérdést előterjesztő bíróságnak – amely azon megállapításból indul ki, hogy az Auto Nikolovi adóköteles használtcikkkereskedőnek minősül – különböző kérdései merülnek fel az alapügy megoldása során.

35 Kétségei támadnak a szóban forgó termékek „használt cikkeként” történő minősítése vonatkozásában tekintettel arra, hogy e termékeknek a 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában szereplő fogalommeghatározásától eltérően a HÉA-törvényhez kapcsolódó kiegészítő rendelkezések 1. §-ának 19. pontjában szereplő fogalommeghatározás „egyedileg meghatározott” termékekről rendelkezik. Az említett bíróság e vonatkozásban arra kíváncsi, hogy a tagállamok szabadon határozhatják-e meg a „használt cikkek” fogalmát.

36 Amennyiben a szóban forgó termékek használt cikkeknek minősülnek, az említett bíróság arra szeretne választ kapni, hogy a különbözet szerinti szabályozás alkalmazandó-e a jelen ügyre, ahol az érdekelt esetében – aki a HÉA-törvény alapján jogosult a behozatal során megfizetett HÉA levonására – nem áll fenn kettős adóztatás veszélye.

37 Amennyiben az alapügyben az különbözet szerinti szabályozás alkalmazandó, az említett bíróság arra kíván választ kapni, hogy az érdekelt által a behozatal során megfizetett HÉA levonásának jogát azon időszakra halasztó jogszabályi rendelkezés, amely alatt az importált használt cikkek későbbi adóköteles értékesítések tárgyát képezik, összeegyeztethető-e az ilyen halasztásnak a 2006/112 irányelv 319. cikkéből, 320. cikke (1) bekezdésének 1. pontjából és 320. cikkének (2) bekezdéséből következő eltérést nem engedő alkalmazási feltételeivel.

38 Amennyiben az ilyen halasztás nem érinti a használt cikkeknek a használtcikk-kereskedő által közvetlenül végzett behozatalát, az említett bíróság arra kíván választ kapni, hogy a 2006/112 irányelv 314. cikkének a)–d) pontja, 320. cikke (1) bekezdésének első albekezdése és 320. cikkének (2) bekezdése közvetlen hatállyal rendelkeznek-e, amely lehetővé teszi, hogy azokra az e rendelkezésekkel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozás alkalmazásának mellőzése érdekében hivatkozzanak.

39 Ilyen körülmények között a Varhoven administrativen sad felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1. Azokat a használt ingóságokat is felöleli-e [...] 2006/112[...] tanácsi irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában szabályozott „használt cikkek” fogalma, amelyek (a márka, típus, sorozatszám, gyártási év stb. révén) egyedileg nem olyan mértékben meghatározottak, hogy azok az azonos fajtájú termékektől különbözzenek, hanem azokat a fajtára vonatkozó ismérvek szerint határozzák meg?

2. Annak lehetőségét biztosítja-e a tagállamok számára a 2006/112[...] irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában foglalt „a tagállamok által meghatározott” fordulat, hogy magát a „használt cikkek” fogalmát határozzák meg, vagy az irányelv e fogalmának meghatározását a nemzeti törvénybe pontosan kell átültetni?

3. Megfelel-e a „használt cikkek” közösségi jogi fogalommeghatározása tartalmának és jelentésének az a nemzeti fogalommeghatározásba felvett követelmény, hogy a használt cikkek egyedileg meghatározottak?

4. Feltehető-e a 2006/112[...] tanácsi irányelv (51) preambulumbekkezdésében említett célokra tekintettel, hogy a 2006/112[...] irányelv 314. cikkének első bekezdésében foglalt „amennyiben a termékeket a használtcikk-kereskedőnek a Közösség területén [...] értékesítette” fordulat a közvetlenül az adóköteles használtcikk-kereskedő által importált használt cikkek importját is felöleli?

5. Ha a különbözet szerinti szabályozást a használt cikkeknek az e termékeket saját maga importáló, adóköteles használtcikk-kereskedő általi értékesítésére is alkalmazni kell: a 314. cikk a)–d) pontjában említett csoportok valamelyikébe kell-e tartoznia annak a személynek, akitől az adóköteles használtcikk-kereskedő e termékeket beszerezte?

6. Kimeríti-e a 2006/112[...] tanácsi irányelv 320. cikkének (1) bekezdésében foglalt termékfelsorolás?

7. Úgy kell-e értelmezni a 2006/112[...] irányelv 320. cikke (1) bekezdésének első

albekezdését és (2) bekezdését, hogy azzal ellentétes az a nemzeti rendelkezés, amely értelmében az adóköteles használtkik?keresked?nek a használt cikkek importja során kifizetett HÉA összegének az általa fizetend? adó összegéb?l történ? levonásához való joga abban az id?szakban keletkezik, és e jogot abban az id?szakban kell gyakorolni, amelyben e termékeket olyan kés?bbi adóköteles értékesítés keretében értékesítették, amelyre az adóköteles használtkik?keresked? az általános adószabályozást alkalmazza?

8. Közvetlen hatállyal rendelkezik-e a 2006/112[...] irányelv 314. cikkének a)?d) pontja, valamint 320. cikke (1) bekezdésének els? albekezdése és 320. cikkének (2) bekezdése, és arra a nemzeti bíróság olyan ügyben, mint az alapügybeli, közvetlenül hivatkozhat-e?

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

A negyedik kérdésr?l

40 Negyedik kérdésével, amelyet indokolt els?ként vizsgálni, a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a 2006/112 irányelv 314. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a különbszet szerinti szabályozás a közvetlenül az adóköteles használtkik?keresked? által az Unió területére importált használt cikkek értékesítését is felöleli.

41 E vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy valamely uniós rendelkezés tartalmának meghatározása során tekintettel kell lenni mind annak megfogalmazására, mind összefüggéseire és céljaira (lásd ebben az értelemben a C?280/04. sz. Jyske Finans ügyben 2005. december 8?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?10683. o.] 34. pontját, valamint a C?116/10. sz. Feltgen és Bacino Charter Company ügyben 2010. december 22?én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 12. pontját).

42 A jelen esetben el?ször is az Európai Bizottsághoz hasonlóan rá kell mutatni, hogy a 2006/112 irányelv 314. cikkében szerepl? „amennyiben a termékeket a használtkik?keresked?nek a Közösség területén [...] értékesítette” fordulat egyértelm?en arra az esetre utal, amikor az érintett termékeket az adóköteles használtkik?keresked? általi viszonteladásukat megelő?zen az említett irányelv értelmében vett belföldi vagy Közösségen belüli értékesítés keretében az érintett részére értékesítik.

43 Márpedig a 2006/112 irányelv szerkezetéb?l és rendszeréb?l, különösen az adóztatandó ügyleteknek a IV. cím alatti osztályozásából következik, hogy a „termékértékesítés” fogalmát el kell határolni többek között a harmadik országokból az Unió területére irányuló „termékimport” fogalmától. Ebb?l következik, hogy az el?z? pontban említett fordulat nem vonatkozhat azon termékekre, amelyeket az adóköteles használtkik?keresked? saját maga importált harmadik országból az Unió területére.

44 Ahogyan arra a direktсия „Obzhalvane i upravljenie na izpalnenieto” – Varna is utal, kétségtelen, hogy az adóköteles „használtkik?keresked?” fogalmának a 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 5. pontjában szerepl? el?zetes meghatározása általánosságban valamennyi olyan adóalanyra vonatkozik, aki gazdasági tevékenysége során viszonteladás céljából használt cikkeket, m?alkotásokat, gy?jteménydarabokat vagy régiségeket „szerez be, használ fel vállalkozása számára, illetve importál”.

45 Mindazonáltal e fogalommeghatározás – amelynek célja a 2006/112 irányelvnek az ilyen cikkek és termékekre alkalmazandó szabályozást tartalmazó fejezetében egymást követ?en szabályozott számos helyzet felölelése – írhatja felül azon megállapítást, amely szerint az említett irányelv 314. cikkében szerepl? rendelkezés hatálya az adóköteles használtkik?keresked? részére az Unió területén korábban „értékesített” használt cikkek, m?alkotások,

gyűjteménydarabok vagy régiségek viszonteladására korlátozódik.

46 Ezt követően emlékeztetni kell arra, hogy az adóköteles használtcikkkereskedőnek a használt cikkek, a művészeti tárgyak, a gyűjteménydarabok és a régiségek értékesítése után elért nyereségét adóztató szabályozás a 2006/112 irányelv általános rendszerétől eltérő különös HÉA-szabályozás, amely az irányelvben meghatározott egyéb különös rendszerekhez hasonlóan csak addig a mértékig alkalmazható, amíg az az általa kitűzött cél eléréséhez szükséges (lásd a fent hivatkozott Jyske Finans ügyben hozott ítélet 35. pontját).

47 Ahogyan a 2006/112 irányelv (51) preambulumbekzdéséből következik, a különbözet szerinti szabályozás célja a kettős adóztatás és a használt cikkek piacán jelen lévő adóalanyok között folyó verseny torzulásainak elkerülése (lásd ebben az értelemben a C-320/02. sz. Stenholmen-ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet [EBHT 2004., I-3509. o.] 25. pontját, valamint a fent hivatkozott Jyske Finans ügyben hozott ítélet 37. és 41. pontját).

48 Valamely használt cikk adóköteles használtcikkkereskedő általi értékesítésének a teljes eladási ár utáni adóztatása ugyanis kettős adóztatáshoz vezet abban az esetben, ha azon ár, amelynek ellenében az utóbbi e cikket beszerezte, magában foglalja az említett irányelv 314. cikkének a)–d) pontjában megnevezett csoportok egyikébe tartozó személy által elzetesen megfizetett HÉA-t, és ha sem e személy, sem pedig az adóköteles használtcikkkereskedő nem képes annak levonására (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Stenholmen-ügyben hozott ítélet 25. pontját és a fent hivatkozott Jyske Finans ügyben hozott ítélet 38. pontját).

49 Amennyiben azonban az adóköteles használtcikkkereskedő olyan termékeket értékesít az adóköteles ügyletei keretében, mint az alapügybeliek, és amelyeket saját maga, az általános HÉA-szabályozás hatálya alatt importált azon tagállamba, ahol ezen ügyleteket teljesíti, és ennek következtében a 2006/112 irányelv 168. cikkének d) pontja alapján jogosult levonni az ezen importált termékekért általa fizetendő vagy megfizetett HÉA-t, nem áll fenn – ahogyan azt a Bizottság is hangsúlyozza – a kettős adóztatás olyan veszélye, amely igazolhatná az eltérést engedő, különbözet szerinti szabályozást.

50 E vonatkozásban meg kell említeni, hogy a hozzáadottértékadórendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv 28. és 32. cikkének módosításáról – a használt cikkek, alkotásokra, régiségekre és gyűjteménydarabokra alkalmazandó különös szabályozásról szóló, a Bizottság által az Európai Unió Tanácsának benyújtott 1989. január 11-i irányelvjavaslatot kísérő indoklás (HL 1989. C 76., 10. o.) kifejezetten úgy rendelkezik, hogy amennyiben a termékeket az adóköteles használtcikkkereskedő úgy importálja, behozataluk során az általános HÉA-szabályozás alá tartozik, a levonási jog fennállása kizárja a kettős adóztatás veszélyét, és ily módon semmilyen indok nem teszi lehetővé ezen általános szabályozásnak a különbözet szerinti különös rendszer javára történő mellőzését.

51 Végül az utóbbi szabályozásnak az olyan körülmények közötti alkalmazhatatlanságát, mint az alapügybeli, a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének a) pontja is megerősíti. E rendelkezés ugyanis – amely meghatározza az adóköteles használtcikkkereskedő által közvetlenül importált termékeket érintő azon termékértékesítéseket, amelyek esetében a tagállamok kötelesek részére biztosítani az említett szabályozás alkalmazása választásának lehetőségét – „használt cikkek, alkotások, régiségek és gyűjteménydarabok” értékesítésére vonatkozik, nem pedig olyan termékekre, amelyeket az Auto Nikolovi importál.

52 A fentiekből következik, hogy függetlenül azon kérdéstől, miszerint az alapügyben szóban forgó vagyontárgyak a „használt cikkek” fogalmába tartoznak-e a 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében, a különbözet szerinti szabályozás semmiképpen nem alkalmazható olyan termékek értékesítésére, mint amelyeket a jelen ügy is érint, azaz amelyeket

az adóköteles használtcikk?keresked? saját maga importált az Unió területére, mialatt az általános HÉA?szabályozás hatálya alatt állt.

53 Következésképpen a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 314. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a különbözet szerinti szabályozás nem alkalmazandó olyan termékek értékesítésére, mint például a használt gépjárm?alkatrészek, amelyeket az adóköteles használtcikk?keresked? az általános hozzáadottértékadó?szabályozás hatálya alatt saját maga importált az Unió területére.

54 E körülmények között az els?, a második, a harmadik és az ötödik kérdésre nem kell válaszolni.

A hatodik és hetedik kérdésr?

55 Hatodik és hetedik kérdésével – amelyek indokolt együtt vizsgálni – a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 320. cikke (1) bekezdése els? albekezdését és 320. cikkének (2) bekezdését úgy kell?e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóköteles használtcikk?keresked? által a m?alkotásoktól, régiségekt?l és gy?jteménydaraboktól eltér? termékek behozatala során megfizetett HÉA levonásának jogát az általános HÉA?szabályozás alá tartozó kés?bbi értékesítésig elhalasztja.

56 E vonatkozásban az említett két rendelkezés szövegéb?l nyilvánvalóan az következik, hogy a 2006/112 irányelv 320. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében említett – a jelen ügyben irreleváns – eseten kívül az a szabály, amely szerint az említett irányelv 167. és azt követ? cikkeiben szerepl? azonnali levonási jog általános szabályozásától eltér?en a levonási jog a kés?bbi adóköteles értékesítés id?pontjában keletkezik, csak akkor alkalmazható, ha az adóköteles használtcikk?keresked? az általános HÉA?szabályozást „alkalmazza” „a saját maga által importált m?alkotás, gy?jteménydarab vagy régiség értékesítésére”, ahelyett hogy a nemzeti jog által az említett irányelv 316. cikkének megfelel?en biztosított azon lehet?séggel élne, hogy az ilyen értékesítésre a különbözet szerinti szabályozást alkalmazza.

57 Ahogyan azt a Bizottság hangsúlyozza, e szöveg szerinti értelmezést er?síti az említett eltérést enged? szabály által követett cél. Ez utóbbi a csalás veszélyének elkerülésére irányul, amely veszély azon helyzetekre jellemz?, amelyekben az adóköteles használtcikk?keresked?, aki választhat az általános HÉA?szabályozás és a különbözet szerinti szabályozás alkalmazása között, a behozatal során úgy nyilatkozik, hogy az említett általános szabályozást választja a behozatal során fizetend? vagy megfizetett HÉA teljes összegére vonatkozó azonnali levonási jog kihasználása érdekében, kés?bb pedig színleléssel eléri, hogy az importált tárgyak kés?bbi viszonteladása a különbözet szerinti szabályozás alá tartozzon.

58 Ezzel szemben amennyiben az alapügyhöz hasonlóan a különbözet szerinti szabályozás alkalmazhatósága – ahogyan a negyedik kérdésre adott válaszból is következik – kizárt, éppúgy mint ennek következtében az említett szabályozás és az általános HÉA?szabályozás alkalmazása közötti választás, nem áll fenn a csalás olyan veszélye, amely igazolhatná az általános levonási rendszer alkalmazásának mell?zését.

59 Következésképpen a hatodik és a hetedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 320. cikke (1) bekezdésének els? albekezdését és 320. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, miszerint azzal ellentétes az a nemzeti rendelkezés, amely az adóköteles használtcikk?keresked? által a m?alkotásoktól, régiségekt?l és gy?jteménydaraboktól eltér? termékek behozatala során megfizetett HÉA levonásának jogát az általános HÉA?szabályozás alá tartozó kés?bbi értékesítésig elhalasztja.

A nyolcadik kérdésről

60 Nyolcadik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a 2006/112 irányelv 314. cikkének, 320. cikke (1) bekezdése első albekezdésének és 320. cikke (2) bekezdésének rendelkezései közvetlen hatállyal rendelkeznek-e, és ezért lehet-e rájuk olyan jogvitában hivatkozni, mint az alapügybeli.

61 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamennyi olyan esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései a tartalmuk alapján feltétlennek és kellően pontosnak tűnnek, azokra a magánszemélyek a tagállammal szemben hivatkozhatnak, nevezetesen amennyiben az nem ültette át időben ezen irányelvet a nemzeti jogba, vagy amennyiben nem megfelelően ültette azt át (lásd a C-226/07. sz. Flughafen Köln/Bonn ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5999. o.] 23. pontját, a C-138/07. sz. Cobelfret-ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-731. o.] 58. pontját és a C-243/09. sz. Fuß-ügyben 2010. október 14-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 56. pontját).

62 A 2006/112 irányelv 314. cikkét illetően elmondható, hogy a különbözet szerinti adószabályozás alá tartozó esetek elhatárolását egyértelműen tartalmazza, és az nem függ semmilyen más – akár az Unió intézményeitől akár a tagállamoktól származó – aktus megvalósulásától.

63 Az említett irányelv 320. cikke (1) bekezdésének első albekezdése egyértelműen és feltétlenül meghatározza azon importált tárgyakat, amelyeknek az általános HÉA-szabályozás szerinti későbbi értékesítése jogot keletkeztet az adóköteles használtcikk-kereskedő számára a behozatalkor fizetendő vagy megfizetett HÉA levonására. Az említett irányelv 320. cikkének (2) bekezdése a maga részéről hasonlóképpen körülhatárolja a levonási jog későbbre halasztására vonatkozó szabály hatályát.

64 Mivel tehát a 2006/112 irányelv 314. cikkének, 320. cikke (1) bekezdése első albekezdésének és 320. cikke (2) bekezdésének rendelkezései a tartalmuk szempontjából feltétlennek és kellően pontosnak tűnnek, az e megállapításhoz kapcsolódó közvetlen hatályuk felhatalmazza a magánszemélyeket arra, hogy e rendelkezésekre a nemzeti bíróságok előtt – a nemzeti adóhatóság ellen indított olyan jogvita keretében, mint az alapügybeli – abból a célból hivatkozzanak, hogy az e rendelkezéssel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozást ne alkalmazzák (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Flughafen Köln/Bonn ügyben hozott ítélet 39. pontját).

65 A nyolcadik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 314. cikke, 320. cikke (1) bekezdésének első albekezdése és 320. cikkének (2) bekezdése közvetlen hatállyal rendelkezik, ami felhatalmazza a magánszemélyeket arra, hogy azokra a nemzeti bíróság előtt abból a célból hivatkozzanak, hogy az e rendelkezésekkel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozást ne alkalmazzák.

A költségekről

66 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 314. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a különbözet szerinti szabályozás nem alkalmazandó olyan termékek értékesítésére, mint például a használt gépjárműalkatrészek, amelyeket az adóköteles használtcikk-kereskedő az általános hozzáadottértékadó-szabályozás hatálya alatt saját maga importált az Európai Unió területére.

2) A 2006/112 irányelv 320. cikke (1) bekezdésének első albekezdését és 320. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, miszerint azzal ellentétes az a nemzeti rendelkezés, amely az adóköteles használtcikk-kereskedő által a műalkotásoktól, régiségektől és gyűjteménydaraboktól eltérő termékek behozatala során megfizetett hozzáadottértékadó levonásának jogát az általános hozzáadottértékadó-szabályozás alá tartozó későbbi értékesítésig elhalasztja.

3) A 2006/112 irányelv 314. cikke, 320. cikke (1) bekezdésének első albekezdése és 320. cikkének (2) bekezdése közvetlen hatállyal rendelkezik, ami felhatalmazza a magánszemélyeket arra, hogy azokra a nemzeti bíróság előtt abból a célból hivatkozzanak, hogy az e rendelkezésekkel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozást ne alkalmazzák.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.