

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2012. október 4.(*)

„Adózás – HÉA – 2006/112/EK irányelv – Levonási jog – Korrekció – Áruk eltulajdonítása”

A C–550/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad – Varna (Bulgária) a Bírósághoz 2011. november 2-án érkezett, 2011. október 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **PIGI – Pavleta Dimova ET**

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: J. Malenovský tanácselnök, R. Silva de Lapuerta (előadó) és Juhász E. bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviseletében S. Zlateva, meghatalmazotti minőségben,
- a bolgár kormány képviseletében T. Ivanov és Y. Atanasov, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és D. Roussanov, 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 elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: irányelv) 185. cikkének értelmezésre vonatkozik.

2 E kérelmet a PIGI – Pavleta Dimova ET (a továbbiakban: PIGI) és a Direktor na Direksia „Obzhalvane I upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság varnai jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának igazgatója, a továbbiakban: Direktor) között hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonásának korrekciója tárgyában folyamatban lévő eljárásban nyújtották be.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az irányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése így rendelkezik:

„A HÉA-t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböz? költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követ?en kell felszámítani.”

4 Az irányelv 168. cikke szerint:

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

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett HÉA-t;

[...]”

5 Az irányelv 184. cikke elírja, hogy az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.

6 Az irányelv 185. cikkének szövege a következ?képpen szól:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k a HÉA-bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelel?en bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint [...] kis érték? ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében azonban a tagállamok megkövetelhetik a korrekciót.”

7 Az irányelv 186. cikke kimondja, hogy az irányelv 184. és 185. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.

A bolgár jog

8 A Bolgár Köztársaság a 2007. január 1-jétől hatályos hozzáadottérték-adóról szóló

törvénnyel (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, a DV 2006. augusztus 4-i 63. száma; a továbbiakban: ZDDS) ültette át az irányelvet.

9 A héalevonási jog gyakorlásának korrekcióját különösen a ZDDS 79. cikke szabályozza, amely el?írja:

„[...]

(3) Az az adóalany, aki az általa el?állított, vásárolt, beszerzett vagy importált termékeket vagy szolgáltatásokat terhel? el?zetesen felszámított adót teljesen vagy részben levonta, a levont adó összegének megfelel? mérték? adót köteles megállapítani és megfizetni, ha a termékek megsemmisültek, azok hiányát megállapították, azokat leselejtezték, vagy rendeltetésük módosult, és az új rendeltetés nem jogosít adólevonásra.

(4) A [...] korrekciót abban az adómegállapítási id?szakban kell elvégezni és jegyz?könyvezni, amelyben a korrekció feltételei bekövetkeztek [...].

[...]

(6) [...] az adóalanynak azon termékek és szolgáltatások után kell az adót megfizetnie, amelyek a társasági adóról szóló törvény értelmében tárgyi eszközöknek min?sülnek [...]”

10 A korrekciót a ZDDS 80. cikke a következ? megfogalmazással korlátozza:

„[...]

(2) A 79. cikk (3) bekezdése szerinti korrekció nem végezhet? el az alábbi esetekben:

1. megsemmisülés, hiány vagy selejt esetén, ha az elháríthatatlan ok következménye, valamint a jövedéki adóról és az adóraktárakról szóló törvény alapján hatósági felügyelet alatt álló jövedéki termékek megsemmisülése esetén;

2. megsemmisülés, hiány vagy selejt esetén, ha az üzemzavar vagy baleset következménye, és az érintett személy bizonyítani tudja bekövetkeztükben való vétkességének hiányát;

[...]

4. az adott termelési folyamatra vagy tevékenységre vonatkozó m?szaki dokumentáció által meghatározott megengedhet? mértéken belüli technológiai hiba esetén;

5. a valamely jogalkotási aktus követelményeinek megfelel?en meghatározott min?ségmeg?rzési id? lejártá miatti selejt esetén;

6. a tárgyi eszközöknek a számvitel?l szóló törvény szerinti selejtezése esetén, ha mérleg szerinti értékük a beszerzési költség 10%-a alá csökken.

[...]”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

11 A P. Dimova által képviselt PIGI a bolgár jog szerint létrejött egyéni cég, amelynek tevékenysége különösen mez?gazdasági termékek gyártására, beszerzésére és értékesítésére, alkoholmentes és alkoholtartalmú italok gyártására és értékesítésére, valamint élelmiszer-kereskedelemre terjed ki.

12 A nemzeti központi adóhatóság várnai területi igazgatóságának keretében működő beszedési szerv a 2005. augusztus 1-je és 2010. szeptember 30. közötti időszakot érintő adóellenőrzést követően 2010 októberében elrendelte a 2007 januárja tekintetében fizetendő hűtőhelyesbítését. E helyesbítést megerősítette a 2011. január 14-i utólagos adómegállapításról szóló értesítés, amely szerint a PIGI-nek e hónap vonatkozásában 1 283,43 BGN összegű héát és 656,04 BGN összegű kamatot kellett fizetnie.

13 Ezzel kapcsolatban az alapügy felperese azt állította az említett szerv előtt, hogy azok az áruk (csomagolt termékek és cigaretta), amelyekre az utólagos adómegállapítás vonatkozott, a társaság helyiségeiben 2007. január 3-án elkövetett lopás miatt tűntek el. A PIGI számviteli nyilvántartása szerint az eltulajdonított áruk értéke 6 417,16 BGN volt.

14 E lopás felderítése céljából ismeretlen elkövetővel szemben feljelentést tettek Dobrichs város körzeti rendőrkapitányságán. A dobrichsi ügyészség 2007. március 26-i határozata alapján felfüggesztették a nyomozást, mivel nem sikerült megállapítani az elkövető kilétét. Az ügyiratokat az elkövető utáni nyomozás folytatása érdekében a nyomozást vezető rendőrtisztnek továbbították.

15 A nemzeti központi adóhatóság várnai területi igazgatóságának keretében működő beszedési szerv ugyanakkor úgy vélte, hogy a ZDDS 79. cikkének (3) bekezdése alapján a PIGI-nek azon időszak vonatkozásában, amikor a termékeket eltulajdonították, az elzárva levont adónak megfelelő összegben meg kellett volna fizetnie a héát. Ezt követően a ZDDS 80. cikkében foglalt feltételekre hivatkozott, amelyek szerint az adóalany nem köteles korrigálni a hiányzó termékek vonatkozásában levont adó összegét. E feltételek között szerepel különösen az elháríthatatlan ok. E szerv viszont úgy gondolta, hogy a jelen esetben indokolt a korrekció, mivel az alapügy felperesének meg kellett volna fizetnie a hiányzó áruk beszerzésekor elzárva levont adónak megfelelő összegű héát.

16 Ekkor a PIGI jogorvoslati kérelmet nyújtott be a Direktorhoz, és arra hivatkozott, hogy a termékek lopás miatt tűntek el, ezért a hiányt olyan elháríthatatlan ok okozta, amelyet előre nem láthatott. Így szerinte a korrekciót nem kellett elvégezni.

17 2011. március 22-én a Direktor elutasította az említett jogorvoslati kérelmet, mivel úgy vélte, hogy az áruk eltulajdonítása esetében sem kizárt az elzárva hűtőlevonás korrekciója.

18 A PIGI a kérdést előterjesztő bíróság előtt indított keresetet ezen elutasító határozattal szemben. Az alapügy felperese különösen úgy érvel, hogy mivel az áruk lopás miatt tűntek el, a Direktor nem alkalmazhatta volna az elzárva levont hűtő korrekciójára vonatkozó rendelkezéseket. A PIGI hangsúlyozta, hogy olyan *vis maior* esetről van szó, amelyet sem előre látni, sem elhárítani nem tudott.

19 E feltételek mellett az Administrativen sad – Varna úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti és elzárva döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Mikor áll fenn [az irányelv] 185. cikkének (2) bekezdése szerinti megfelelően bizonyított vagy igazolt lopás esete, és ehhez szükséges-e, hogy megállapítsák [a lopás elkövetőjének] kilétét és jogerősen elítéljék azt?

2) Az első kérdésre adandó választól függően: a »megfelelően bizonyított vagy igazolt lopásnak« [az irányelv] 185. cikkének (2) bekezdése szerinti fogalma magában foglalja-e az olyan esetet, mint az alapügybeli, amikor lopás miatt nyomozás indult ismeretlen személy ellen, miközben ezt a körülményt nem vitatja az adóhatóság, és amelynek alapján megállapítást nyert,

hogyan [az eltulajdonított termékek esetében] készlethiányról van szó?

3) Az [irányelv] 185. cikkének (2) bekezdésével ellentétesek-e az olyan nemzeti jogi rendelkezések, mint a [ZDDS] 79. cikkének (3) bekezdése és 80. cikkének (2) bekezdése, valamint az olyan adózási gyakorlat, mint amely az alapügyben szerepel, amelynek értelmében a később ellopott termékek beszerzése tekintetében érvényesített adólevonást korrigálni kell, noha az állam nem élt a lehetőséggel, hogy lopás esetére kifejezetten előírja az adólevonás korrekcióját?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

20 A kérdést előterjesztő bíróság a kérdéseivel, amelyeket együttesen kell vizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy az irányelv 185. cikkének (2) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétesek az olyan nemzeti adórendelkezések, mint a ZDDS 79. és 80. cikkében szereplők, amelyek a hfa hatálya alá tartozó termékek hiányának megállapítása esetén megkövetelik az ilyen, e termékek beszerzésekor előzetesen levont adó korrekcióját olyan helyzetben, amikor az említett termékeket az adóalany sérelmére lopták el, és a lopás elkövetőjének kilétét nem sikerült megállapítani.

21 E kérdések megválaszolása előtt bevezetésképpen emlékeztetni kell arra, hogy az irányelv által bevezetett levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő esedékes vagy megfizetett hfa terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös hfa-rendszer tehát biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy e tevékenységek maguk fűszabály szerint hfa-kötelesek (lásd a C-153/11. sz. Klub-ügyben 2012. március 22-én hozott ítélet 35. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

22 Az irányelv 168. cikkéből következik, hogy amennyiben az adóalany – az eszközbeszerzéskor e minőségében eljárva – ezen eszközt az adózott tevékenységéhez használja, jogosult az ilyen eszközre vonatkozóan esedékes vagy megfizetett hfa levonására. E levonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, azaz a termékértékesítéskor (lásd a fent hivatkozott Klub-ügyben hozott ítélet 36. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

23 Ebből következik, hogy az előzetesen felszámított hfa levonhatósága tekintetében az áruk vagy szolgáltatások tényleges vagy szándékolt felhasználása a meghatározó tényező. Ugyanis ez a felhasználás határozza meg azon eredeti levonás mértékét, amelyre az adóalany jogosult, illetve az esetleges korrekció terjedelmét, amelyet az irányelv 185–187. cikkében foglalt feltételek mellett kell elvégezni (lásd a C-63/04. sz. Centralan Property ügyben 2005. december 15-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-11087. o.] 54. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

24 Ugyanis az irányelv fent említett cikkeiben szabályozott korrekciós mechanizmus elválaszthatatlan részét képezi az irányelvben foglalt hfa-levonási rendszernek.

25 Ezzel kapcsolatban hangsúlyozni kell, hogy az irányelvben a korrekcióval kapcsolatosan lefektetett szabályok célja, hogy elősegítse a levonások pontosságát a hfa semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységhez használják. Ezekkel a szabályokkal az irányelv célja továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetes hfa-levonáshoz való jog, valamint az áruk és szolgáltatások adóköteles értékesítési tevékenységhez való felhasználása között (lásd a fent hivatkozott Centralan Property ügyben hozott ítélet 57. pontját).

26 Az elztes héalevonásra vonatkozó korrekciós kötelezettség keletkezését illeten az irányelv 185. cikkének (1) bekezdése elvként mondja ki, hogy az ilyen korrekciót különösen akkor kell elvégezni, ha az említett adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak.

27 Meg kell állapítani, hogy ha az eltulajdonított terméket az adóalany már nem tudja adóköteles értékesítési tevékenységhez felhasználni, a lopás ilyen módosulást jelent, és f?szabály szerint az elztes héalevonás korrekcióját vonja maga után.

28 Ugyanakkor az irányelv 185. cikkének (1) bekezdésében lefektetett elvt?l eltérve e cikk (2) bekezdésének első albekezdése el?írja, hogy nem kerülhet sor korrekcióra többek között „megfelelen bizonyított [lopás]” esetén. Ez az eltér? szabály az utóbbi rendelkezés második albekezdése szerint fakultatív jelleg?.

29 Ebb?l következik, hogy a tagállamok megalapozottan írhatják el? az elztes héalevonás korrekcióját a héalevonásra jogosító termékek eltulajdonítása esetén függetlenül attól, hogy teljes kör?en felderítették-e a lopás körülményeit, vagy sem.

30 Ilyen feltételek mellett, mivel a Bolgár Köztársaság élt az irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében foglalt lehet?séggel, az illetékes adóhatóság az alapügyben nem volt köteles megállapítani, hogy „megfelelen bizonyított”-e az érintett lopás, amely tekintetében az elkövet? kilétét nem sikerült megállapítani, és nem is ítélték el. Az említett rendelkezésnek megfelelően ugyanis a nemzeti adójogszabályok az elztes héalevonás korrekcióját írják el? lopás esetére, tekintet nélkül az ilyen cselekmény sajátos körülményeire.

31 A Bíróság elé terjesztett írásbeli észrevételek keretében hivatkozásként felmerült, hogy a „lopás” fogalmát nem említi kifejezetten az alapügybeli nemzeti adójogszabályok szövege, mivel utóbbi szerint „a hiány megállapítása” indokolja az elztes héalevonás korrekcióját.

32 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a tagállamok, amikor az irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében foglalt lehet?séggel élnek, bels? adójogszabályaikban szabadon használhatnak olyan kifejezéseket, amelyek nem azonosak az irányelv felhatalmazó rendelkezésében foglaltakkal, feltéve hogy e kifejezések tükrözik az irányelv által követett célt.

33 A Bíróság ezzel kapcsolatban kimondta, hogy amennyiben a tagállamok az említett irányelvben számukra biztosított lehet?séggel élnek, a nekik legmegfelel?bbnek t?n? jogalkotási technikát választhatják. Ily módon például megtehetik, hogy az irányelv által használt szövegnek, illetve azzal egyenérték? kifejezésnek a nemzeti adójogszabályokba történ? beillesztésére szorítkoznak (lásd ebben az értelemben a C-102/08. sz., SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft ügyben 2009. június 4-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-4629. o.] 56. pontját).

34 Mivel a „lopás” fogalma f?szabály szerint a büntet?jog területéhez tartozik, a tagállamok jogosultak olyan kifejezéseket használni, melyek számukra a legmegfelel?bbnek t?nnek azon adójogszabályok körében, amelyek célja valamelyik uniós jogi rendelkezés alkalmazása a héakorrekció terén.

35 Következésképpen, miután a lopás az érintett termékek „hiányát” eredményezi, és azokat adóköteles értékesítési tevékenységekhez felhasználni már nem lehet, úgy kell tekinteni, hogy a nemzeti adójogszabályok és az illetékes hatóság jogszabály-alkalmazása az irányelv 185. cikke (2) bekezdése második albekezdése megfelelő végrehajtásának min?sül.

36 A Bíróság elé terjesztett írásbeli észrevételekből kiderül, hogy az alapügybeli adójogszabályok egyéb rendelkezései alapján az elzates héalevonás korrekcióját nem kell elvégezni különösen abban az esetben, ha az eszköz „hiánya” „elháríthatatlan okból” következik be. Ez alapján elegendő megjegyezni, hogy a kérdést elterjesztő bíróság alapügybeli ténymegállapításait figyelembe véve ebben az ügyben nem ez az eset áll fenn.

37 E feltételek mellett a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az irányelv 185. cikkének (2) bekezdését akként kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétesek az olyan nemzeti adórendelkezések, mint a ZDDS 79. és 80. cikkében szereplők, amelyek a hea hatálya alá tartozó termékek hiányának megállapítása esetén megkövetelik az ilyen, e termékek beszerzésekor elzatesen levont adó korrekcióját olyan helyzetben, amikor az említett termékeket az adóalany sérelmére lopták el, és a lopás elkövetőjének kilétét nem sikerült megállapítani.

A költségekről

38 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 185. cikkének (2) bekezdését akként kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétesek az olyan nemzeti adórendelkezések, mint a hozzáadottérték-adóról szóló bolgár törvény 79. és 80. cikkében szereplők, amelyek a hozzáadottérték-adó hatálya alá tartozó termékek hiányának megállapítása esetén megkövetelik az ilyen, e termékek beszerzésekor elzatesen levont adó korrekcióját olyan helyzetben, amikor az említett termékeket az adóalany sérelmére lopták el, és a lopás elkövetőjének kilétét nem sikerült megállapítani.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.