

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2023. május 4.(*)

„Elzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 185. cikk – Az elzetiesen megfizetett hétá levonásának korrekciója – Elkülönített termékek – Hulladékként történő későbbi értékesítés – Megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisítés vagy ártalmatlanítás”

A C-127/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2022. február 22-én érkezett, 2022. február 16-i határozatával terjesztett el

a „Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD

és

a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno – osiguritelna praktika” – Sofia

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: L. S. Rossi tanácselnök, J.-C. Bonichot és O. Spineanu-Matei (előadó) bírák,

előtanácsnok: T. Papeta,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a „Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD képviselőjében O. P. Hadzhiyski és T. M. Mollahasan advokati,

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia képviselőjében T. Todorov,

– az Európai Bizottság képviselőjében D. Drambozova, J. Jokubauskaitė és V. Uher, 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 hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 185. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a „Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD (a továbbiakban: BTK) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danatchno-osiguritelna praktika” – Sofia (a szófiai „jogorvoslati, valamint adó- és társadalombiztosítási végrehajtási igazgatóság” igazgatója, Bulgária) között a Teritorialna Direktsia na Natsionalna Agentsia za Prihodite (a nemzeti központi adóhatóság területi igazgatósága, Bulgária) „kiemelt adózók és biztosítók” adóellenőrének azon határozata tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amely elutasította a BTK arra irányuló kérelmét, hogy térítsék vissza az eredetileg elszámolt hozzáadottértékadó (héa) levonásának korrekciója címén kifizetett összegeket, amelyekre a különböző tárgyi eszközök és raktárkészletek 2014. és 2017. év közötti elkülönítése miatt került sor.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 168. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja:

„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:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t”.

4 Ezen irányelv 184. cikke előírja:

„Az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.”

5 Az említett irányelv 185. cikke értelmében:

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

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint a 16. cikkben említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

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

6 Ugyanezen irányelv 186. cikke úgy rendelkezik, hogy a 184. és 185. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.

A bolgár jog

7 A 2006. július 21-én a zkon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény; a DV 2006. augusztus 4-én 63. száma, 8. o.) 2017. január 1-jétől alkalmazandó változatának (a továbbiakban: ZDDS) 78. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az elzetsesen felszámított hea azon adó összege, amelyet az adóalany e törvény alapján az adólevonási jog gyakorlásának évében levont.

(2) Az adóalany köteles az elzetsesen felszámított azon hea összegét az adóalap módosulása, az ügylettől való elállás és az ügylet jellegének módosulása esetén helyesbíteni, amelynek tekintetében a levonást kérte.

[...]”

8 A ZDDS 79. cikkének (1) bekezdése így rendelkezik:

„Minden olyan adóalany, aki teljesen, részben, vagy az önálló vállalkozási tevékenysége érdekében történő felhasználás mértékével arányosan levonja az elzetsesen felszámított adót az általa előállított, beszerzett vagy importált termékek után, e termékek megsemmisülésekor, hiányuk megállapításakor vagy elkülönítésekor, az elzetsesen levont hea összegével megegyező összegű adót köteles megfizetni.”

9 Az elzetsesen felszámított hea korrekciója alóli kivételeket, illetve korlátozásokat e törvény 80. cikke határozza meg, amelynek (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A 79. cikk szerinti korrekció nem végzendő el az alábbi esetekben:

1. megsemmisülés, hiány vagy elkülönítés 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 elkülönítés esetén, ha az üzemzavar vagy baleset következménye, és az érintett személy bizonyítani tudja, hogy az nem az ő az eszközt használó személy vétkes magatartása okozta;
3. a fizikai kémiai jellemzők szokásos mértékű – a természetes veszteség meghatározott keretein belüli – megváltozásából eredő hiány, valamint az áruk valamely jogalkotási aktus vagy vállalati szabványok és előírások szerinti tárolása és szállítása során előálló áruhiány esetén;
4. az adott termelési folyamatra vagy tevékenységre vonatkozó műszaki dokumentáció által meghatározott megengedhető mértéken belüli technológiai hiba esetén;
5. a valamely jogalkotási aktus követelményeinek megfelelően meghatározott minimumigazgatási idő lejártá miatti elkülönítés esetén;
6. a tárgyi eszközök kikönyvelése esetén, ha mérleg szerinti értékük a beszerzési költség 10%-a alá csökken.”

10 A ZDDS 2017. január 1-jén elűtt alkalmazandó változata (a továbbiakban: ZDDS korábbi változata) 79. cikkének (3) bekezdése és 80. cikkének (2) bekezdése a jelen ítélet fenti 8., illetve 9. pontjában idézett rendelkezésekhez hasonló rendelkezéseket tartalmazott.

Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

11 A BTK a bolgár jog hatálya alá tartozó, a távközlés területén tevékenykedő társaság. A többek között távközlési szolgáltatások nyújtásából álló tevékenységei tekintetében héalanynak minősül. Tevékenységei érdekében különböző tárgyi eszközöket, valamint viszonteladás céljából mobil távközlési eszközöket és különböző, az általa nyújtott szolgáltatások használatához szükséges vagy kiegészítő eszközöket szerez be. Az e beszerzések után megfizetett héalvonható.

12 A 2014 októbere és 2017 decembere közötti időszakban a BTK különböző áruktól – többek között azok elhasználódása, meghibásodása, illetve elavultsága vagy alkalmatlansága miatt – elkülönítette azokat a berendezéseket, felszereléseket vagy készülékeket, amelyek használat vagy értékesítés céljára alkalmatlanná váltak. E elkülönítésekre az alkalmazandó nemzeti szabályozás tiszteletben tartásával került sor. A gyakorlatban ezek az érintett termékeknek a társaság mérlegéből történő kikönyvelésében álltak. Ezt követően e termékeket egyes esetekben hulladékként értékesítették harmadik adóalany vállalkozások számára, mások esetében pedig azokat megsemmisítették vagy ártalmatlanították.

13 Az említett elkülönítési ügyletek olyan korrekciót eredményeztek, amely az érintett termékek tekintetében elztesen felszámított héal visszatérítését vonta maga után. E korrekciókat a 2014. és 2016. év között a ZDDS korábbi változata 79. cikkének (3) bekezdése alapján, 2017. január 1-jétől pedig a ZDDS 79. cikkének (1) bekezdése alapján hajtották végre.

14 2019. január 18-án a BTK az említett korrekció keretében kifizetett összegek visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be. E kérelem összesen 1 304 090,54 bolgár leva (BGN) (hőzavetőleg 666 770 euró) összegre vonatkozott. E tekintetben azt állította, hogy a ZDDS 79. cikkének (1) bekezdése és a ZDDS korábbi változata 79. cikkének (3) bekezdése összeegyeztethetetlen a héalírányelv 185. cikkének (2) bekezdésével.

15 E visszatérítés iránti kérelmet a nemzeti központi adóhatóság „kiemelt adózók és biztosítók” területi igazgatóságának adóellenőre elutasította a 2019. december 5-én hozott határozatával. E határozatot helyben hagyta a szófiai „Jogorvoslati, valamint adó- és társadalombiztosítási végrehajtási igazgatóság” igazgatójának 2020. február 18-i határozata.

16 Hasonlóképpen, a BTK által ez utóbbi határozattal szemben az Administrativen sad Sofia grad (szófiai közigazgatási bíróság, Bulgária) előt indított keresetet elutasították a 2021. május 18-i ítélettel. E bíróság megállapította, hogy lehetséges, hogy a termékek elkülönítése esetén a ZDDS 80. cikkének (2) bítekezdése alapján nem kerülhet sor korrekcióra, amennyiben az e rendelkezésben előírt feltételek valamelyike teljesül, és a jelen körülmények között nem ez az eset állt fenn.

17 Ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtottak be a Varhoven administrativen sadhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária), amely a kérdést elterjesztő bíróság.

18 A kérdést elterjesztő bíróság pontosítja, hogy a termékek elkülönítése a mérlegből történő kikönyvelésükben áll, és e fogalmat a bolgár jog úgy értelmezi, hogy az a fizikai elhasználódás vagy károsodás miatt használhatatlanná vagy a rendeltetésnek megfelelő használatra alkalmatlanná vált, vagy elavult, illetve már nem használható vagy nem értékesíthető termékekre vonatkozik. Lényegében azt állapítja meg, hogy ez az értelmezés az érintett termékek gazdasági potenciáljának kimerülését jelenti azoknak a vállalkozás gazdasági tevékenysége keretében történő használata során. E tekintetben közelít ahhoz a helyzethez, amelyben a termékeket vagy szolgáltatásokat teljes egészében az adóalany üzleti tevékenysége keretében használták fel,

amely helyzetben úgy véli, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően e termékeknek vagy szolgáltatásoknak az adóalany vagyonából való kivonása nem vonja maga után a levonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezőknek a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében vett módosulását.

19 Ezt követően a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdése kimerítően felsorolja azokat az eseteket, amelyek esetében – e bekezdés második albekezdésének sérelme nélkül – az előzetesen levont heta nem korrigálható, és úgy véli, hogy ezek az esetek olyan helyzeteknek felelnek meg, amelyekben az adóalany az akaratától független események miatt már nem használhatja valamely terméket későbbi értékesítésekhez. Hangsúlyozza, hogy az ilyen esetekben előírt korrekció alóli mentesség célja annak elkerülése, hogy az adóalany a gazdasági veszteségen felül adóvesztést is elszenvedjen.

20 Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az előtte megtámadott határozat jogszerűsége, és így az előtte folyamatban lévő jogvita megoldása a héairányelv 185. cikkében szereplő bizonyos fogalmak tisztázását teszi szükségessé.

21 E bíróság mindenekelőtt arra keresi a választ, hogy milyen esetleges hatással jár az a tény, hogy a jelen ügyben az elkülönített termékeket ezt követően hulladékként értékesítették adóköteles ügyletek keretében, amelyek azonban nem tartoznak a BTK mint adóalany szokásos gazdasági tevékenységének körébe. A kérdést előterjesztő bíróság ezt követően arra keresi a választ, hogy az elkülönítés a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők módosulásának minősül-e, amennyiben az érintett termékeket ezt követően megsemmisítették vagy ártalmatlanították, kizárva minden adómentes vagy a heta hatálya alá nem tartozó tevékenység keretében történő felhasználást. Végül, figyelembe véve azt, hogy az elkülönítés az említett irányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdése értelmében vett „elvesztésnek” minősülhet, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy ebben az esetben az-e a lényeges tényező, hogy a terméket objektív módon megsemmisítették, vagy ezenkívül az is szükséges, hogy az az adóalany akaratától független eseményekből következzen, és hogy azt az adóalany nem láthatta előre, és nem kerülhette el.

22 E körülmények között a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

1) Úgy kell-e értelmezni a [heta]irányelv 185. cikkének (1) bekezdését, hogy termékeknek – tárgyi eszközöknek vagy raktérkészleteknek az adóalany mérlegéből történő kikönyvelése értelmében vett – azon okból történő elkülönítése, hogy azok várhatóan már nem lesznek gazdaságilag hasznosíthatók, mert például elhasználódtak, meghibásodtak, alkalmatlanok vagy nem használhatók rendeltetésüknek megfelelően, a termékek beszerzésekor már megfizetett heta-ával kapcsolatos adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők olyan módosulásának minősül, amely a heta-bevallás [...] benyújtása után következett be, és amely ezért kötelezettséget teremt az adólevonás korrekciójára, ha az elkülönített termékeket később [...] adóköteles értékesítés [keretében értékesítették]?

2) Úgy kell-e értelmezni a [héta]írányelv 185. cikkének (1) bekezdését, hogy termékek [első kérdésben megjelölt] [...] elkülönítése [...] a termékek beszerzésekor már megfizetett héával kapcsolatos adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők olyan módosulásának minősül, amely a héabevallás [...] benyújtása után következett be, és amely ezért kötelezettséget teremt az adólevonás korrekciójára, ha az elkülönített termékeket később megsemmisítették vagy ártalmatlanították, és ezt megfelelően bizonyították vagy igazolták?

3) Ha az első, a második vagy mindkét kérdésre igenlő választ kell adni, úgy kell-e értelmezni a [héta]írányelv 185. cikkének (2) bekezdését, hogy a termékek fent ismertetett körülmények közötti elkülönítése a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülésének vagy elvesztésének minősül, amely esetben nem áll fenn a termékek beszerzésekor megfizetett héával kapcsolatos adólevonás korrekciójának kötelezettsége?

4) Úgy kell-e értelmezni a [héta]írányelv 185. cikkének (2) bekezdését, hogy a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése vagy elvesztése esetében csak akkor maradhat el az adólevonás korrekciója, ha a megsemmisülést vagy elvesztést az adóalany befolyásán kívül álló olyan események idézték elő, amelyek bekövetkeztét az adóalany nem láthatta előre, és nem kerülhette elő?

5) Ha az első, a második vagy mindkét kérdésre nemleges választ kell adni, ellentétese a [héta]írányelv 185. cikkének (1) bekezdésével a ZDDS [korábbi] változata 79. cikkének (3) bekezdésében, illetve a ZDDS [...] 79. cikkének (1) bekezdésében foglalthoz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely termékek elkülönítése esetén akkor is kötelezővé teszi az adólevonás korrekcióját, ha a termékeket később [...] adóköteles termékértékesítésként értékesítették, vagy ha azokat megsemmisítették vagy ártalmatlanították, és ezt megfelelően bizonyították vagy igazolták?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

23 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az eredetileg levont héa korrekciójának a héairányelv 187–191. cikkében a tárgyi eszközök – mint például a BTK által elkülönített bizonyos eszközök – tekintetében előírt szabályai nem befolyásolják az említett kérdésekre adandó választ. Ez utóbbiak ugyanis a korrekciós kötelezettség keletkezésére, nem pedig az esetleges korrekció módjára vonatkoznak. Ezzel szemben a héairányelv 184–186. cikke képezi az adóhatóság azon esetleges joga keletkezésére alkalmazandó szabályozást, hogy az adóalanytól korrekciót követeljen, beleértve a tárgyi eszközökre vonatkozó levonások korrekcióját is (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 17-ii Stichting Schoonzicht ítélet, C-791/18, EU:C:2020:731, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Az első kérdésről

24 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az olyan termék elkülönítése, amelyről az adóalany úgy ítélte meg, hogy szokásos gazdasági tevékenységei keretében használhatatlanná vált, majd e termék hulladékként történő értékesítése, amely a héa hatálya alá tartozott, az e rendelkezés értelmében vett, „az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők [...] módosulásának” minősül-e.

25 E kérdés megválaszolása érdekében mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 184–186. cikkében elírt korrekciós mechanizmus az ezen irányelvben létrehozott héalevonási rendszer szerves részét képezi (2014. július 17-i BCR Leasing IFN ítélet, C-438/13, EU:C:2014:2093, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 E levonási rendszert illetően a héairányelv 168. cikkéből következik, hogy amennyiben az adóalany – e minőségében eljárva – az eszközt az adózott tevékenységéhez használja, jogosult az ilyen eszközre vonatkozóan esedékes vagy megfizetett hēa levonására (2012. március 22-i Klub ítélet, C-153/11, EU:C:2012:163, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Az említett adólevonások rendszerének az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hēa terhe alól. Így a közös hēarendszer tehát biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy e tevékenységek maguk fšszabály szerint hēakötelesek (2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Ezt követően, ami a későbbi események levonásokra gyakorolt esetleges hatását illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a termék vagy a szolgáltatások felhasználása vagy tervezett felhasználása határozza meg azon eredeti levonás mértékét, amelyre az adóalany jogosult, illetve a későbbi időszakok folyamán elvégzendő esetleges módosítások terjedelmét (2020. szeptember 17-i Stichting Schoonzicht ítélet, C-791/18, EU:C:2020:731, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Így a héairányelvben a korrekcióval kapcsolatosan lefektetett szabályok célja, hogy elősegítsék a levonások pontosságát a hēa semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységekhez használják. Az említett szabályokkal ezen irányelv célja továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot tartson fenn a héalevonási jog, valamint az érintett áruk és szolgáltatások adóköteles tevékenységhez való felhasználása között (2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet, C-622/11, EU:C:2013:649, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Végül az előzetes megfizetett hēa levonására vonatkozó korrekciós kötelezettség esetleges keletkezését illetően a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése szabályként mondja ki, hogy az ilyen korrekciót különösen akkor kell elvégezni, ha azezen adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a hēabevallás benyújtása után módosultak.

31 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az érintett termékeket az adóalany végül adóköteles ügyletek keretében értékesítette. Következésképpen meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 27. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően teljesül a levonási jog alkalmazását és fenntartását lehetővé tévő feltétel, vagyis az, hogy e termékeket hēaköteles gazdasági tevékenységek keretében használták fel. Az ilyen alkalmazás és fenntartás egyébként szükséges az adósemlegesség biztosításához, amely a közös hēarendszer által a levonási rendszeren keresztül követett cél.

32 E tekintetben nincs jelentősége annak, hogy a hulladék értékesítése nem tartozik az ilyen értékesítést végző adóalany szokásos gazdasági tevékenységei közé, vagy hogy az érintett termékek előállítási értéke az eredeti értékükhöz képest csökken, mivel azokat hulladékként értékesítik, vagy ugyanezen okból azok eredeti jellege megváltozott.

33 A jelen ítélet 27. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis, amennyiben a

termékeket héaköteles gazdasági tevékenységek keretében használják fel, a levonási rendszer az adóalany valamennyi gazdasági tevékenységére vonatkozik, tekintet nélkül azok céljára és eredményére. Egyébiránt meg kell állapítani, hogy a Bíróság annak megállapításához, hogy az adólevonások korrekciójára nincs szükség, már figyelembe vette azt a tényt, hogy a héalevonási eljárás keretében beszerzett, majd részben lebontott ingatlanokból származó hulladékot adóköteles értékesítési ügyletek keretében értékesítették tovább (lásd ebben az értelemben: 2012. október 18-ai TETS Haskovo ítélet, C-234/11, EU:C:2012:644, 35. pont).

34 Következésképpen az ilyen körülmények nem eredményezhetik az érintett termékek beszerzésekor elzárva megfizetett hűa levonásához való jog és e termékeknek az adóköteles értékesítési ügyletekhez való felhasználása közötti szoros és közvetlen kapcsolat megszakadását a jelen ítélet 29. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében.

35 A fenti megfontolások összességében az következik, hogy a hűairányelv 185. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az olyan termék elkülönítése, amely az adóalany úgy ítélte meg, hogy szokásos gazdasági tevékenységei keretében használhatatlanná vált, majd e termék hulladékként történő értékesítése, amely a hűa hatálya alá tartozott, nem minősül az e rendelkezés értelmében vett, „az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők [...] módosulásának”.

A második–negyedik kérdés?

36 Az együttesen vizsgálandó második kérdéssel, valamint harmadik és negyedik kérdéssel – annyiban, amennyiben ez utóbbiak megsemmisült termékekre vonatkoznak – a kérdést elzárva bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hűairányelv 185. cikkét, hogy valamely olyan termék elkülönítése, amely az adóalany úgy ítélte meg, hogy szokásos gazdasági tevékenysége keretében használhatatlanná vált, e termék önkéntes megsemmisítését követően az e cikk (1) bekezdése értelmében vett, „az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők [...] módosulása”, és igenli válasz esetén, hogy az említett termék ilyen körülmények között történő elkülönítése az említett cikk (2) bekezdése értelmében vett „megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülésnek” vagy „megfelelően bizonyított vagy igazolt elvesztésnek” minősül-e, jóllehet nem az ezen adóalany akaratától független eseményről van szó, és azt az adóalany nem láthatta elzárva, és nem kerülhette el.

37 Elzárva is meg kell jegyezni, hogy a termék megsemmisülése szükségszerűen azzal jár, hogy megszűnik annak az adóköteles ügyletekben való felhasználásának lehetősége (lásd analógia útján: 2012. október 4-ai PIGI ítélet, C-550/11, EU:C:2012:614, 35. pont).

38 Következésképpen e tény a jelen ítélet 29. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatban említett, az elzárva megfizetett hűa levonásához való jog és az érintett terméknek az adóköteles értékesítési ügyletekhez való felhasználása közötti szoros és közvetlen kapcsolat megszakadását eredményezi, és így a hűairányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők [...] módosulásának” minősül. Ezt egyébként megerősíti az is, hogy e cikk (2) bekezdése a korrekcióra irányuló kötelezettség alóli lehetséges kivételek között említi a megsemmisülést.

39 Másodszor, a „megsemmisülés” és az „elvesztés” fogalmak jelentését és terjedelmét illetően a hűairányelv 185. cikkének (2) bekezdése értelmében meghatározás hiányában, azokat az általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentés szerint kell meghatározni, figyelembe véve azon szövegkörnyezetet, amelyben a kifejezéseket használják (lásd ebben az értelemben: 2021. április 22-ai Austrian Airlines ítélet, C-826/19, EU:C:2021:318, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Az általános nyelvhasználatban a „megsemmisülés” kifejezés a tárgy jelentős megváltoztatására, eltüntetésére és megszüntetésére irányuló cselekményt jelenti. Az „elvesztés” kifejezés, amennyiben valamely termékre vonatkozik, egy olyan dologtól való megfosztásra irányul, amelynek tulajdonát vagy hasznát élvezték. Ebből következik, hogy valamely termék elvesztése nem következhet a tulajdonos vagy birtokos szándékos cselekményéből, miközben ez megsemmisülés esetén nem kizárt.

41 Azon szövegkörnyezetet illetően, amelybe a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében előírt kivételek illeszkednek, valamint azok céljára vonatkozóan meg kell állapítani, hogy hasonló kivételeket előíró rendelkezést tartalmazott korábban a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 20. cikke (1) bekezdésének b) pontja. Az utóbbi rendelkezésre vonatkozó előkészítő munkálatok azt jelzik, hogy e kivételekkel a közösségi jogalkotó az előzetesen felszámított héa levonására jogosító termék eltérése esetén szükségesnek tartotta, hogy a korrekcióra vonatkozó kötelezettséget az igazolatlan eltérés eseteire korlátozza oly módon, hogy el lehessen kerülni, hogy a gazdasági veszteséghez adó jellegű veszteség is hozzáadódjon, ha a megsemmisülés, az elvesztés vagy a lopás bizonyított.

42 E megállapításokból következik, hogy a megsemmisülésnek, elvesztésnek vagy lopásnak a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdésében említett esetei az elszenvedett gazdasági veszteség eseteinek felelnek meg, de az is, hogy ezen esetek bekövetkezését e rendelkezés első albekezdése értelmében megfelelően bizonyítani vagy igazolni kell.

43 A jelen ügyben, mivel az érintett termékek megsemmisülése az adóalany beavatkozása miatt következett be, meg kell állapítani, hogy nem a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „megsemmisülésről”, vagy „elvesztésről” van szó.

44 Ezenkívül sem e rendelkezés szövegéből, sem pedig a relevánsnak tekinthető előkészítő munkálatokból nem következik, hogy a termék megsemmisülésének teljes mértékben függetlennek kell lennie az adóalany akaratától. Amint ugyanis az a jelen ítélet 40. pontjában szerepel, nem zárható ki, hogy bizonyos esetekben az említett megsemmisítés az adóalany önkéntes beavatkozását feltételezi.

45 Különösen ez a helyzet egy olyan termék megsemmisítése esetén, amelyről annak megállapítását követően határozta meg, hogy az alkalmatlanná vált az adóalany szokásos gazdasági tevékenységei keretében történő használatra. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevételével a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye (2018. november 22-i ítélet, MEO Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet, C-295/17, EU:C:2018:942, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Mindazonáltal ahhoz, hogy a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartozzon, az adóalany vagyonának részét képező termék megsemmisülését megfelelően bizonyítani vagy igazolni kell, és csak a termék azon okból történő megsemmisülését lehet figyelembe venni, hogy e termék az adóalany szokásos gazdasági tevékenysége keretében objektíve elvesztette hasznosságát, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

47 Egyebekben, amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság arra a tényre is hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó korrekciók alapjául szolgáló egyes termékeket „ártalmatlanították”, azt is meg kell vizsgálnia, hogy az e kifejezéssel konkrétan érintett körülmények megfelelnek-e ezen

termékek visszafordíthatatlan eltérésének. Így valamely termék olyan ártalmatlanítási módjait, mint a hulladéklerakókban történő elhelyezés, úgy kell tekinteni, mint amelyek a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdése értelmében vett „megsemmisüléshez” vezetnek, mivel konkrétan e termék visszafordíthatatlan eltérésével járnak.

48 A fenti megfontolások összességéből az következik, hogy a héairányelv 185. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az olyan termék elkülönítése, amelyről az adóalany úgy ítélte meg, hogy szokásos gazdasági tevékenységei keretében használhatatlanná vált, majd e termék önkéntes megsemmisítése az e cikk (1) bekezdése értelmében vett „az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezőkhelyettesítő módosulásának” minősül. Mindazonáltal az ilyen helyzet az említett cikk (2) bekezdésének első albekezdése értelmében vett „megsemmisülésnek” minősül, függetlenül annak önkéntes jellegétől, így e módosulás révén nem keletkezik korrekcióra irányuló kötelezettség, amennyiben e megsemmisülés megfelelően bizonyított vagy igazolt, és az említett termék objektíve minden hasznosságát elvesztette az adóalany gazdasági tevékenységei keretében. Valamely termék megfelelően bizonyított ártalmatlanítását megsemmisülésének kell tekinteni, amennyiben az konkrétan e termék visszafordíthatatlan eltérésével jár.

Az ötödik kérdésről

49 Az első és/vagy a második kérdésre adott nemleges válasz esetén elterjesztett ötödik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétesek az olyan nemzeti jogi rendelkezések, amelyek a termék beszerzésekor elzetesen levont hía korrekcióját írják elő, amennyiben a terméket elkülönítették, mivel az az adóalany úgy ítélte meg, hogy az a szokásos gazdasági tevékenységei keretében használhatatlanná vált, függetlenül attól, hogy ezt követően e termék héaköteles értékesítés tárgyát képezte, vagy hogy azt megfelelően bizonyított vagy igazolt módon megsemmisítették vagy ártalmatlanították.

50 E kérdésnek az elzetes döntéshozatalra utaló határozattal, különösen a harmadik és negyedik kérdéssel, valamint az alapügy körülményeivel összefüggésben értelmezett utolsó részéből azonban az következik, hogy a kérdést elterjesztő bíróság a jelen kérdéssel konkrétan azt a követelményt érinti, hogy ilyen körülmények között az elzetesen levont hía korrekcióját nemcsak a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdésében foglalt korrekciós kötelezettségre, hanem az e kötelezettség alóli, az e cikk (2) bekezdésében említett bizonyos kivételekre, tehát az említett 185. cikk valamennyi rendelkezésére tekintettel is el kell végezni.

51 Egyébiránt ugyanezen okokból erre a kérdésre nem csak az elkülönített termékek hulladékként történő értékesítésére vonatkozó első kérdésre vagy az elkülönített termékek megsemmisítésére vonatkozó második kérdésre adott nemleges válasz esetén kell választ adni. Az ötödik kérdésre adandó válasz ugyanis akkor is jelentéssel bírhat, ha e két kérdés valamelyikére igenlő választ kell adni.

52 Ilyen körülmények között a Bíróság feladata, hogy az elterjesztett kérdést úgy fogalmazza újra, hogy a kérdést elterjesztő bíróság számára hasznos választ adjon, amely lehetővé teszi számára az eltte folyamatban lévő ügy eldöntését (lásd ebben az értelemben: 2021. július 15-én The Department for Communities in Northern Ireland ítélet, C-709/20, EU:C:2021:602, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 Következésképpen meg kell állapítani, hogy ötödik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a héairányelv 185. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétesek az olyan nemzeti jogi rendelkezések, amelyek előírják a termék beszerzésekor elzetesen levont hía korrekcióját, amennyiben azt elkülönítették, mivel az adóalany úgy ítélte meg, hogy az a szokásos gazdasági tevékenységei keretében használhatatlanná vált, függetlenül

attól, hogy ezt követően e termék héaköteles értékesítés tárgyát képezte-e, vagy azt megfelelően bizonyított vagy igazolt módon megsemmisítették vagy ártalmatlanították-e.

54 Márpedig az első négy kérdésre adott választ indokoló, a jelen ítélet 35. és 48. pontjában szereplő megfontolások összességére tekintettel az ilyen nemzeti rendelkezések összeegyeztethetetlenek a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdésével és (2) bekezdésének első albekezdésével.

55 Egyébiránt a termék megsemmisülése nem tartozik azon esetek közé, amelyekben ezen irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdése felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy mindazonáltal megköveteljék az adólevonások korrekcióját.

56 Következésképpen az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 185. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétesek az olyan nemzeti jogi rendelkezések, amelyek előírják a termék beszerzésekor előzetesen levont hÉa korrekcióját, amennyiben azt elkülönítették, mivel az adóalany úgy ítélte meg, hogy az a szokásos gazdasági tevékenységei keretében használhatatlanná vált, majd ezt követően e termék héaköteles értékesítés tárgyát képezte, vagy azt oly módon semmisítették meg, vagy olyan módon ártalmatlanították, hogy az ténylegesen visszafordíthatatlan eltérését vonja maga után, amennyiben e megsemmisülés megfelelően bizonyított vagy igazolt, és az említett termék az adóalany gazdasági tevékenysége körében objektíve minden hasznosságát elvesztette.

A költségekről

57 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi héairányelv 185. cikkének (1) bekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

az olyan termék elkülönítése, amelyről az adóalany úgy ítélte meg, hogy szokásos gazdasági tevékenységei keretében használhatatlanná vált, majd e termék hulladékként történő értékesítése, amely a hozzáadottértékadó (hÉa) hatálya alá tartozott, nem minősül az e rendelkezés értelmében vett „az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők [...] módosulásának”.

2) A 2006/112 irányelv 185. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

az olyan termék elkülönítése, amelyről az adóalany úgy ítélte meg, hogy szokásos gazdasági tevékenységei keretében használhatatlanná vált, majd e termék önkéntes megsemmisítése az e cikk (1) bekezdése értelmében vett „az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők [...] módosulásának” minősül. Mindazonáltal az ilyen helyzet az említett cikk (2) bekezdésének első albekezdése értelmében vett „megsemmisülésnek” minősül, függetlenül annak önkéntes jellegétől, így e módosulás révén nem keletkezik korrekcióra irányuló kötelezettség, amennyiben e megsemmisülés megfelelően bizonyított vagy igazolt, és az említett termék az adóalany gazdasági tevékenységei keretében. Valamely termék megfelelően bizonyított ártalmatlanítását megsemmisülésének kell tekinteni, amennyiben az konkrétan e termék visszafordíthatatlan

eltérésével jár.

3) A 2006/112 irányelv 185. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

azzal ellentétesek az olyan nemzeti jogi rendelkezések, amelyek előírják a termék beszerzésekor előzetesen levont hűa korrekcióját, amennyiben azt elkülönítették, mivel az adóalany úgy ítélte meg, hogy az a szokásos gazdasági tevékenységei keretében használhatatlanná vált, ezt követően e termék hűaköteles értékesítés tárgyát képezte, vagy azt oly módon semmisítették meg, vagy ártalmatlanították, hogy az ténylegesen a visszafordíthatatlan eltérést vonja maga után, amennyiben e megsemmisülés megfelelően bizonyított vagy igazolt, és az említett termék az adóalany gazdasági tevékenysége körében objektíve minden hasznosságát elvesztette.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.