

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2012. június 14.(1)

**C-234/11. sz. ügy**

**TETS Haskovo AD**

**kontra**

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

(Az Administrativen Sad Varna [Bulgária] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójog – Hozzáadottérték-adó – A 2006/112/EK irányelv 185. és 187. cikke – Az adólevonás korrekciója épületek lebontása miatt”

## **I – Bevezetés**

1. Az Európai Unió közös hozzáadottértékadó-rendszerét az adólevonás jellemzi. A vállalkozások beszerzései adómentesek e levonás révén, rendszerint azonban csak akkor, ha értékesítéseik adókötelesek. A Bíróság ezt így írja le: Az el?zetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással.(2)

2. Mi történik azonban akkor, ha a beszerzési és az értékesítési ügyletek közötti kapcsolat megszakad? Például valamely vállalkozás egy megvásárolt terméket nem tud továbbértékesíteni, mivel a raktár leégett, vagy az összes árut ellopták.

3. Ezeket a kérdéseket szabályozzák az adólevonás korrekciójára vonatkozó uniós jogi rendelkezések, amelyek a jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát képezik. Ebben szerencsére nem t?zhöz vagy lopáshoz hasonló kellemetlen eseményr?l van szó. A vállalkozó ellenben maga tett lépéseket, és több épületét lebontotta, hogy helyet biztosítson újak számára. A Bíróságnak most azzal kapcsolatban kell állást foglalnia, hogy ilyen esetben szükséges-e az eredeti adólevonás korrekciója.

## **II – Jogi háttér**

*A – Az uniós jog*

4. Az uniós jog a hozzáadottérték-adót (a továbbiakban: héa) az alapügy tárgyát képez? id?szakra vonatkozóan a közös hozzáadottértékadó-rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i

2006/112/EK tanácsi rendeletben(3) szabályozza (a továbbiakban: héairányelv).

5. Ezen irányelv X. címe 1. fejezetének rendelkezései „az adólevonási jog keletkezését és hatályát” szabályozzák. A héairányelv 168. cikke e tekintetben többek között a következő feltételeket rögzíti:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket [...] 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 [...] után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

[...]”

6. A héairányelv X. címének 5. fejezete a 184–192. cikkben „az adólevonások korrekciójára” vonatkozó rendelkezéseket tartalmazza. E tekintetben a 184. cikk általános rendelkezése a következő:

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

7. A 185. cikk a következő különös korrekciós tényállást tartalmazza:

„(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.”

8. Tárgyi eszközök esetében a héairányelv 187–191. cikke különös rendelkezéseket ír elő az adólevonás korrekciója tekintetében. A 187. cikk tartalma többek között a következő:

„(1) A tárgyi eszközök esetében a korrekció ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azt az évet is, amelyben a termékeket beszerezték vagy előállították.

[...]

A tárgyi eszközként beszerezett ingatlanok esetében a korrekció számításának alapjául szolgáló időszakot legfeljebb húsz évre lehet kiterjeszteni.

(2) Az éves korrekció a tárgyi eszközöket terhel. HÉA-nak csak egyötöd részére, illetve kiterjesztett korrekciós időszak esetén a megfelelő hányadára vonatkozik.

Az első albekezdésben említett korrekciót az adólevonási jog következő éveken bekövetkező, ahhoz az évhez viszonyított változásainak figyelembevételével kell elvégezni, amelyben a terméket beszerezték [...].”

9. Ezenkívül a héairányelv 19. cikke a következő különös rendelkezést tartalmazza a nem

pénzbeli hozzájárulás adójogi következményeire vonatkozóan:

„A vállalkozás vagyonának egészben vagy részben [apportként történ? bevitellel] történ? átruházását [...] a tagállamok úgy tekinthetik, mintha nem történt volna termékértékesítés, és az átruházás kedvezményezettjét az átruházó jogutódjának tekintik.”

B – *A bolgár jog*

10. A Bolgár Köztársaság a héairányelvet a Zakon za danak varhu dobavenata stynosttal (a hozzáadottérték-adóról szóló bolgár törvény, a továbbiakban: bolgár héatörvény) ültette át.

11. A korábban igénybe vett adólevonás korrekcióját a bolgár héatörvény 79. cikke a következ?képpen szabályozza:

„[...]

(3) Az a nyilvántartásba vett személy, aki az általa el?állított, vásárolt, beszerezett vagy importált termékeket vagy szolgáltatásokat terhel? el?zetesen felszámított adót teljesen vagy részben levonta, a levont adó összegének megfelel? mérték? adót köteles megállapítani és fizetni, ha a termékek megsemmisültek, azok hiányát állapították meg, vagy azokat hibás termékeként elkülönítették, vagy pedig rendeltetésük módosult, és az új rendeltetés nem jogosít adólevonásra.

(4) Az (1) és (3) bekezdés szerinti korrekciót abban az adómegállapítási id?szakban kell elvégezni, amelyben a megfelel? körülmények bekövetkeztek, [...]

[...]

(6) A [...] tárgyi eszközöknek min?sül? termékek vagy szolgáltatások után az adóalany az (1) és (3) bekezdést?l függetlenül a [...] képlet szerint számított mérték? adót köteles fizetni: [...]”

12. Az adólevonás korrekciója alóli kivételekkel kapcsolatban a bolgár héatörvény 80. cikke többek között a következ?képpen rendelkezik:

„[...]

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

1. megsemmisülés, hiány vagy hiba esetén, ha az elháríthatatlan ok következménye, [...]

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

[...]”

13. Ezenkívül a bolgár héatörvény 10. cikke a nem pénzbeli hozzájárulás kapcsán a következ? héajogi következményeket írja el?:

„(1) Nem min?sül termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak az átalakulás alatt álló, értékesít? vagy átadó személy által az átvev? részére

[...]

3. nem pénzbeli hozzájárulás kereskedelmi társaság rendelkezésére bocsátásának formájában történ? értékesítés vagy szolgáltatás.

(2) Az (1) bekezdés szerinti esetekben a termékek vagy szolgáltatások címzettje jogutódnak tekintendő az e törvény szerint azokkal összefüggésben fennálló valamennyi jog és kötelezettség szempontjából, beleértve az adólevonási jogot és az igénybe vett adólevonás korrekciójára vonatkozó kötelezettséget is.”

### **III – A tényállás és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdések**

14. Az alapügyben a bolgár jog alá tartozó TETS Haskovo AD társaságot (a továbbiakban: adóalany) terhelő, a 2010. januári és februári időszakra vonatkozó hűa összege vitatott.

15. 2008 augusztusában az adóalanynál nem pénzbeli hozzájárulás rendelkezésre bocsátása útján történő tőkeemeléssel határoztak. A nem pénzbeli hozzájáruláshoz tartozott három épület is – egy hőtőtorony, egy kémény és egy további épület –, amelyeket az adóalany 2010 januárjában és februárjában lebontott. A bontás az ingatlanon található hőerőmű újjáépítésére és modernizálására vonatkozó terv megvalósítására szolgált. A bontás során nyert ócskavasat hűafizetési kötelezettséggel értékesítették.

16. Az említett épületek az apportálás előtt a Finans inzhenering AD (a továbbiakban: Finans inzhenering) tulajdonában álltak. E cég az épületeket 2008 áprilisában szerezte meg Haskovo községtől, és erre vonatkozóan adólevonást vett igénybe. A később lebontott épületekre mintegy 1,5 millió leva (a továbbiakban: BGN) adólevonás jutott, amely körülbelül 767 000 eurónak felel meg.

17. A bolgár adóhatóság azt az álláspontot képviseli, hogy ezt az adólevonást az épületek lebontása miatt a bolgár hűatörvény 79. cikkének (3) és (6) bekezdése szerint részben korrigálni kell. Az adóhatóság olyan adóhatározatot hozott, amely szerint az adóalanynak a Finans inzhenering jogutódjaként összesen mintegy 1,3 millió BGN összegű hűát kell fizetnie.

18. A kérdést elterjesztő bíróságnak az adóalany e határozat ellen benyújtott keresetéről kell döntenie. E bíróság ennek érdekében szükségesnek tartja, hogy a Bíróság megválaszolja a következő kérdéseket:

1. Miként kell értelmezni az „eszköz megsemmisülésének” a 2006/112 irányelv 185. cikkének (2) bekezdése értelmében vett fogalmát, és jelentőséggel bírnak-e az eszköz beszerzésekor levont adó korrekciója szempontjából a megsemmisülés okai és/vagy körülményei?

2. Az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezőknek a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében vett módosulásaként értelmezendő-e az eszközök megfelelően bizonyított megsemmisítése pusztán abból a célból, hogy azonos célra szolgáló új, modern eszközöket létesítsenek?

3. Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 185. cikkének (2) bekezdését, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy elírják a korrekciónak az eszköz megsemmisülése esetén történő elvégzését akkor, ha annak beszerzése részben vagy egészben kifizetetlen ügyletnek minősült?

4. Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) és (2) bekezdését, hogy azzal ellentétes a héatörvény 79. cikkének (3) bekezdése és 80. cikke (2) bekezdésének 1. pontja szerintihez hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely az igénybe vett adólevonás korrekciójának elvégzését írja el? az olyan eszköz megsemmisülésének esetében, amelynek beszerzésekor az alapösszeg és a felszámított adó teljes megfizetésére sor került, és amely az adólevonás korrekciójának mell?zését a fizetést?l eltér? feltételhez köti?

5. Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 185. cikkének (2) bekezdését, hogy az kizárja az adólevonás korrekciójának lehet?ségét a pusztán abból a célból elvégzett épületbontás esetén, hogy a lebontott épület helyén a lebontottal azonos célra és adólevonásra jogosultságot teremt? ügyletek végzésére szolgáló új, modern épületet emeljenek?

#### IV – Jogi értékelés

19. Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdéseket olyan körülmények között terjesztették el?, hogy az adóalany, amelynek az adólevonását korrigálták, a bolgár héatörvény 10. cikke (1) bekezdésének 3. pontja és (2) bekezdése szerint az eredeti adólevonást igénybe vev? Finans inzhenering jogutódja. Ezt a jogi helyzetet veszem majd alapul az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések vizsgálatánál.

20. Szükségesnek t?nik azonban utalni arra, hogy a héairányelv 19. cikke a jogutódlás ilyen szabályozását csak arra az esetre engedi meg, ha a vagyont egészben vagy részben átruházzák. A Bíróság a hatodik irányelv(4) 5. cikkének (8) bekezdésében szerepl? el?zetes rendelkezéssel kapcsolatban megállapította, hogy ez alatt csak az üzleti t?ke vagy a vállalkozás egy önálló részének átruházása értend?, amelyek egy vállalkozást vagy egy vállalkozás önálló gazdasági tevékenység folytatására alkalmas részét képezik, azonban ez *nem* foglalja magában az eszközök egyszer? értékesítését.(5) Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban szerepl? adatokból nem állapítható meg, hogy e feltételek az alapügyben teljesülnek-e. A kérdést el?terjeszt? bíróságnak ezért adott esetben vizsgálnia kell majd, hogy az alapügyben a bolgár héatörvény 10. cikke (1) bekezdésének 3. pontja és (2) bekezdése alkalmazható-e a héairányelv 19. cikkével összhangban.

21. A héairányelv 185. cikkének értelmezésével kapcsolatban a kérdést el?terjeszt? bíróság öt kérdést terjesztett el?. Az t?nik számomra ésszer?nek, hogy ezeket a kérdéseket a következ?kben olyan módosított sorrendben vizsgáljam, amely megfelel e rendelkezés rendszerének. Ezenkívül a héairányelv értelmezéséhez figyelembe fogom venni a Bíróságnak a hatodik irányelvvel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát is, amelyet lényegében csak a jelenleg hatályos héairányelvhez kellene igazítani.

#### A – A második kérdésr?l: a korrekciós mechanizmus alkalmazása

22. A héairányelv 185. cikke szerkezetének megfelelően el?ször a második kérdésre kell választ adni, amely a rendelkezés (1) bekezdését és ezzel a korrekciós mechanizmus f?szabály szerinti alkalmazhatóságát érinti. Ezzel a kérdéssel a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy az eszközök megfelelően bizonyított megsemmisítése pusztán abból a célból, hogy azonos célra szolgáló új, modern eszközöket létesítsenek, f?szabály szerint az adólevonás korrekciójának esetét jelenti-e.

#### 1. A tárgyi eszközökre vonatkozó különös szabályozás

23. E kérdés megválaszolásához el?ször azt kell figyelembe venni, hogy tárgyi eszközök esetében az adólevonás korrekciójára különös szabályozás vonatkozik,(6) amely a héairányelv

187–191. pontjában található. E rendelkezések értelmében tárgyi eszközök alatt olyan eszközöket kell érteni, amelyeket tartósan használnak, és amelyeknek beszerzési költségét értékcsökkenésként leírják.(7) Az épületek az ilyen tárgyi eszközök klasszikus esetei, ezért a hivatkozott különös szabályozás a jelen ügyben is alkalmazandó.

24. A héairányelv 187. cikke (2) bekezdésének első albekezdése a tárgyi eszközökre vonatkozóan az adólevonás éves korrekcióját írja elő. A rendelkezés második albekezdése szerint ezt a korrekciót „az adólevonási jog következő években bekövetkező, ahhoz az évhez viszonyított változásainak [...] [függvényében] kell elvégezni, amelyben a terméket beszerezték”. Ezzel a korrekciós időszak összes folyó éve tekintetében újból meg kell határozni az adólevonási jogot. Amennyiben ez a jog valamely évben nem áll fenn, a héairányelv 187. cikke (2) bekezdésének első albekezdése szerint a beszerzés évében igénybe vett előzetesen felszámított adó egyötödét kell korrigálni, és ezáltal visszafizetni. A korrekciós időszak végéig ezt a felülvizsgálatot évente megismétlik.

25. Az adólevonási jog e folyamatos meghatározása, amelyet a héairányelv 187. cikkének (2) bekezdése a tárgyi eszközökre vonatkozóan a korrekciós időszak alatt előír, azoknak a feltételeknek felel meg, amelyeket az irányelv 185. cikkének (1) bekezdésében és 184. cikkében rögzítettek. A korrekciós mechanizmus alkalmazásához mindkét esetben az szükséges, hogy az eredetileg biztosított adólevonás, illetve az adólevonás meghatározása szempontjából releváns tényezőkké később módosuljanak. Ehhez minden esetben a későbbi adólevonási jog megállapítása is szükséges. Nem kell tehát megválaszolni azt a kérdést, hogy a 187. cikk a korrekciós mechanizmus alkalmazását a tárgyi eszközök vonatkozásában önállóan rendeli-e elő, vagy a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése és 184. cikke szerinti korrekciós tényállások alkalmazását feltételezi. Minden esetben az adólevonási jog későbbi módosulásának kell bekövetkeznie ahhoz, hogy a korrekciós mechanizmus tárgyi eszközök esetében fősabály szerint alkalmazható legyen.

26. Jóllehet a héairányelv 187. cikke (2) bekezdésének második albekezdése – éppúgy, ahogy az irányelv 185. cikkének (1) bekezdése vagy 184. cikke – nem rögzíti kifejezetten, hogy hogyan kell a korrekciós időszak összes folyó évre vonatkozó későbbi adólevonási jogot meghatározni. A héairányelv X. címének 1. fejezete a 167. és azt követő cikkeken csak az adólevonási jog keletkezését szabályozza, tehát csak az arra az évre vonatkozó jogot, amelyben a tárgyi eszközt beszerezték. Véleményem szerint azonban ezeket a rendelkezéseket értelemszerűen kell alkalmazni ahhoz, hogy az összes folyó évre vonatkozó adólevonási jogot megállapítsák.

27. Ezen értelemszerű alkalmazás bizonyos tekintetben módosítja az adólevonási jog vizsgálatát. Így a héairányelv 168. cikke e jog keletkezéséhez azt a feltételt támasztja, hogy a beszerzett terméket adóköteles tevékenységhez használják fel. Az azonban, hogy a tárgyi eszközt *ténylegesen* ilyen célra használják-e fel, a jog keletkezésének időpontjában rendszerint nem állapítható meg. Az adólevonási jog ugyanis a héairányelv 167. cikkének és 63. cikkének megfelelően fősabály szerint már a terméknek valamely adóalany részére történő értékesítéskor keletkezik.(8) Az adóköteles tevékenységhez történő *tényleges* felhasználás szükségszerűen csak ezután következik. Ezért az adólevonási jog keletkezésének szempontjából fősabály szerint kizárólag az objektív tényezőkkel bizonyított felhasználási *szándék* a döntő.(9)

28. Az adólevonás korrekciójához azonban utólag a termék *tényleges* felhasználását kell vizsgálni. Ezen utólagos vizsgálat alapján kell a korrekciós időszak összes folyó évére vonatkozó adólevonási jogot meghatározni. Ez az eljárás megfelel az adólevonás korrekciója céljának. Különösen az adóalany által beszerezett tárgyi eszközök esetében kell ugyanis biztosítani, hogy az adólevonás tükrözze a tartós célra szánt tárgyi eszköz adóköteles tevékenységhez való felhasználását.(10)

2. Az adólevonási jog módosulása 2010 januárjában és februárjában

29. A jelen ügyben tehát a héairányelv 187. cikkének (2) bekezdése szerint csak akkor kell korrekciót végezni, ha az épületek lebontása az adólevonási jogot 2010 januárjában és februárjában módosította. Ez az eset a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerint akkor állna fenn, ha ezáltal az épületeket 2010 januárjában és februárjában már nem használták volna fel adóköteles tevékenységhez.

a) A közvetlen és azonnali kapcsolat kritériuma

30. A Bíróság nem először foglalkozik azzal a kérdéssel, hogy az említett rendelkezés értelmében mikor állapítható meg az adóköteles tevékenységhez történő felhasználás. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság megköveteli, hogy a konkrét beszerzési ügylet fűszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban álljon a hűa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel.(11)

31. Ez a követelmény az eddigi állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóalany által beszerzési ügyletként beszerezett termékekre és igénybe vett szolgáltatásokra is vonatkozik.(12) Jóllehet a Bíróság legutóbb az Eon Aset Menidjunt ügyben hozott ítéletben megállapította, hogy a beszerzési ügylet felhasználásán alapuló kritérium aszerint változik, hogy szolgáltatás vagy tárgyi eszköz megszerzéséről van szó, és csak szolgáltatások megszerzése esetén követeli meg az értékesítési ügyletekkel fennálló közvetlen és azonnali kapcsolatot.(13) Véleményem szerint azonban ez termékbeszerzés esetén nem jelenti az eddigi ítélkezési gyakorlattól való eltérést. A Bíróság ugyanis az említett ügyben felismerhetően megkülönböztette az olyan szolgáltatásokat, amelyeket kezdettől fogva részben vállalkozásidegen, részben pedig vállalkozási célra használnak. Ezen a területen a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint olyan sajátosságok vannak, amelyek e különbségtétel indokául szolgálhatnának,(14) a jelen ügyben azonban nem bírnak jelentőséggel.

32. A Bíróság által megkövetelt közvetlen és azonnali kapcsolat egyébként az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azt feltételezi, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek a más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelmét képezik, tehát azokat be kell építeni a tevékenységek árába.(15) Ezenkívül a Bíróság tisztázta, hogy ez kiterjed az olyan beszerzési ügyletekre is, amelyek az adóalany általános költségeinek részét képezik. Az ilyen beszerzési ügyletek esetében a megkövetelt kapcsolat nem bizonyos értékesítési ügyletekkel, hanem az adóalany gazdasági tevékenységének egészével, tehát az összes értékesítési ügylettel áll fenn.(16)

33. Az adólevonás korrekciója keretében bizonyos átdolgozást igényelnek azok a követelmények, amelyeket a Bíróság az adólevonási jog keletkezésével szemben támasztott. Ahogy már kifejtettem,(17) az adólevonási jogot a korrekciós időszak folyó éveire vonatkozóan a héairányelv 187. cikke (2) bekezdésének második albekezdése szerint általában a tárgyi eszköz *tényleges* felhasználása alapján kell meghatározni. A Bíróság által megkövetelt kapcsolatnak ebben az esetben a tárgyi eszköz *tényleges* felhasználása és adóköteles értékesítési ügyletek között kell fennállnia. A beszerzési ügylettel, tehát a tárgyi eszköz beszerzésével fennálló

kapcsolat ugyanis csak az adólevonási jog keletkezése szempontjából bír jelentőséggel, mivel ebben az időpontban még nem létezik tényleges felhasználás.

34. Nyilvánvaló, hogy a Bíróság ezen absztrakt elírásai konkrét esetben nem alkalmazhatók egyszerre. Maga a Bíróság már korábban rámutatott arra, hogy az adólevonáshoz szükséges, a beszerzési és az értékesítési ügyletek között fennálló kapcsolat a gazdasági tevékenységek sokféleségére tekintettel absztrakt módon nem írható le pontosabban. Ezért fűszabály szerint a nemzeti bíróság feladata, hogy a közvetlen és azonnali kapcsolat kritériumát az elte folyamatban lévő ügyre konkrétan alkalmazza.(18)

b) A jelen ügyben történő alkalmazás

35. Mindazonáltal megállapíthatónak vélem, hogy a jelen ügghöz hasonló esetben közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn az épületek 2010 januárjában és februárjában történő felhasználása és adóköteles értékesítési ügyletek között.

36. Ez egyrészt abból a körülményből következik, hogy az épületek lebontása során nyert ócskavas darabokat héafizetési kötelezettséggel értékesítették. E tekintetben a közvetlen és azonnali kapcsolatot bizonyára könnyen meg lehetne állapítani. Ezenkívül a vasat tartalmazó épületek megszerzésével kapcsolatban felmerült kiadások kétségtelenül azok eladási árának alkotóelemét képezik. E megállapítás szempontjából irreleváns, hogy a lebontott épületek vételára, illetve az az érték, amelyet ezeknek a nem pénzbeli hozzájárulás rendelkezésre bocsátása keretében tulajdonítottak, nyilvánvalóan jelentősen meghaladja az ócskavas eladási árát. Az adólevonási jog ugyanis nem függ az adóalany gazdasági eredményétől.

37. Ennek az sem mond ellent, hogy az épületek a lebontás révén „megsemmisültek”, ahogy a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza. Az épület lebontása és az ennek során nyert részek gazdasági értékesítése bizonyos tekintetben az adóalany termelési folyamatában történő termékfelhasználásnak minősül. Ahogy a Bizottság is rámutatott, valamely termék ilyen felhasználása a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerinti felhasználás teljesen szokásos formája. Ennek megfelelően a Bíróság az adólevonási jog korrekciójával összefüggésben megállapította, hogy nem merül fel a héairányelv jelenlegi 185. cikkének a) pontja szerinti tényező módosulása, amennyiben a termékeket vagy szolgáltatásokat a gazdasági tevékenység keretében teljesen felhasználták.(19)

38. Ezenkívül az épületek 2010 januárjában és februárjában történő lebontása és a későbbi adóköteles energiaszolgáltatások között közvetlen és azonnali kapcsolat is fennállhat. Ez különösen arra tekintettel érvényes, hogy a lebontott épületeket nyilvánvalóan telekkel és további épületekkel együtt szerezték meg. Ezen ingatlanok együttes megszerzése kétségtelenül azon későbbi energiaszolgáltatás árának alkotóelemét képezi, amelyet ezen az ingatlanon termelnek. A Bizottsággal a tekintetben egyetértek, hogy ezen az egyes épületek lebontása mindenesetre akkor nem változtat, ha a bontás – ahogy a jelen ügyben is – a létesítmény modernizálásának része. Az épületek megszerzése és lebontása ezáltal végső soron energiaszolgáltatás nyújtására szolgál, amely tekintetében adóköteles értékesítési ügyletről van szó.

39. Az egyébként irreleváns, hogy a ház újráépítése eredményesen zajlik-e, és ténylegesen végeznek-e energiaszolgáltatást. Az ítélezési gyakorlat szerint ugyanis az adólevonási jog fűszabály szerint fennáll az olyan gazdasági tevékenység előkészítési szakaszában is, amely soha nem kerül a megvalósítás szakaszába. Az olyan adólevonás, amelyet előkészítő tevékenység vonatkozásában vettek igénybe, jogos marad akkor is, ha a tervezett gazdasági tevékenység keretében nem folytattak adóköteles tevékenységet.(20)

40. Ezáltal a jelen ügyben bizonyára a lebontott épületekre vonatkozóan is fennáll az

adólevonási jog 2010 januárjában és februárjában, így a korrekciós mechanizmus eleve nem lenne alkalmazandó. Szeretnék rámutatni arra, hogy ebben az esetben – a héairányelv 188. cikke (1) bekezdésének alkalmazásával – az adólevonás korrekciója minden bizonnyal a korrekciós időszak többi részére vonatkozóan is kizárt.

3. A héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdése értelmében vett megsemmisülés

41. Ezt a megállapítást nem kérdőjelezi meg az, hogy a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdése elírja, hogy „megfelelően bizonyított vagy igazolt [megsemmisülés] [...] esetében” az adólevonás (1) bekezdés szerinti korrekciójára nem kerülhet sor. Ebből a rendelkezésből ugyanis arra lehetne következtetni, hogy a termék megsemmisülése esetében főszabály szerint a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése szerinti korrekciónak kell bekövetkeznie, mivel különben nem kellett volna kivételt elírni erre az esetre a rendelkezés (2) bekezdésének első albekezdésében.

42. Először is felmerül a kérdés, hogy a héairányelv 185. cikke a tárgyi eszköznek minősülő termékek esetében alkalmazandó-e egyáltalán. Ez azért lehetne kérdéses, mivel a tárgyi eszközökre vonatkozóan a héairányelv 187–191. cikkében különös rendelkezések vannak, amelyek a korrekció sajátos feltételeit rögzítik, továbbá a 186. és 189. cikk külön és tartalmilag eltérő felhatalmazásokat tartalmaz a héairányelv 184. és 185. cikkének, illetve 187. és 188. cikkének alkalmazásához.

43. A megsemmisülésnek a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében alkalmazott fogalma minden esetben úgy értelmezhető, hogy az kizárólag a termékek olyan megsemmisülését foglalja magában, amely nem az adóalany adóköteles tevékenysége céljából történik. Amennyiben valamely termék például véletlenül vagy az adóalany személyes céljából semmisül meg, véleményem szerint főszabály szerint alkalmazni kell a héairányelv 185. cikke szerinti korrekciós mechanizmust.

4. Visszaélés

44. Végül még a visszaéléssel kapcsolatos kifogásra szeretnék kitérni, amelyet a bolgár kormány és a bolgár adóhatóság a jelen ügyben legalábbis hallgatólagosan emelt. Igaz, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve az esetleges visszaélések elleni küzdelem az uniós héajog által elismert és támogatott célkitűzés.(21) A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóhatóság visszamenőleg követelheti azokat az összegeket, amelyek tekintetében adólevonást érvényesítettek, amennyiben az adóalany csak úgy tett, mintha valamely gazdasági tevékenységet kívánna folytatni.(22) Ezenkívül az adóalanytól megtagadható az adólevonási jog, ha az ezt a jogot megalapozó ügyletek visszaélésszerű magatartásnak minősülnek. Ez többek között azt feltételezi, hogy a héajog alkalmazásának eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes az alkalmazott rendelkezések célkitűzéseivel.(23)

45. Mindazonáltal a jelen ügyben a Bíróság számára nem állnak rendelkezésre olyan támpontok, amelyek a héával kapcsolatos visszaélésre vonatkozó kifogást igazolnák. Az adóalany a gazdasági tevékenysége keretében befektetési döntéseket hozott, amelyek értelmét a héajog főszabály szerint nem kérdőjelezheti meg. A később lebontott épületek megszerzésére vonatkozó adólevonás fenntartása e körülmények alapján megfelel annak az állandó ítélkezési gyakorlatnak, miszerint a levonási rendszer célja az, hogy az adóalanyt a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő esedékes vagy megfizetett héa terhe alól teljes egészében mentesítse.(24)

46. Az adólevonás fenntartása a jelen ügyben a korrekciós mechanizmus célkitűzéseivel is összhangban van. Ennek azt kell megakadályoznia, hogy az adóalany jogtalan gazdasági előnyt

szerezzen a végső fogyasztóval szemben.(25) Ilyen előny a jelen ügyben nem állapítható meg, mivel az adóalany az épületeket a lebontás után nem tudja személyes célra használni. Másrészt a korrekciós mechanizmus révén az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése közötti összefüggést kell biztosítani.(26) Ezt az összefüggést már kifejtettem.(27)

47. Más kérdés, hogy az épületek értékelése a nem pénzbeli hozzájárulás rendelkezésre bocsátása keretében helytálló volt-e. Felmerül a kérdés, hogy mintegy 8,9 millió BGN értékkel kell-e szerepelniük a mérlegben azoknak az épületeknek, amelyeket nem sokkal később lebontanak, és ezáltal megfelelő értékleírás válik szükségessé. Ez azonban éppen egy olyan probléma, amely tisztán jövedelemadóval kapcsolatos.

48. Ezzel szemben a héa szempontjából e kérdés nem bír jelentőséggel. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis az adóalap mértékének meghatározása és ezáltal az adólevonás mértéke tekintetében a ténylegesen kapott ellenérték releváns, nem pedig valamely, objektív mérce szerint becsült érték.(28) Még ha az adóalany objektíven túl magas árat fizetett is valamely termék beszerzéséért, ez nem érinti az adólevonás mértékét.

5. Közbenső következtetés

49. A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésére tehát azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 187. cikkének (2) bekezdése szerint tárgyi eszközök megsemmisítése abból a célból, hogy azonos célra szolgáló új, modern eszközöket létesítsenek, nem eredményezi az adólevonás korrekcióját, amennyiben a megsemmisítés az irányelv 168. cikke szerinti adóköteles tevékenységhez történő felhasználásnak minősül.

B – *A negyedik kérdésről: a nemzeti szabályozás összeegyeztethetősége*

50. A negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy ellentétes-e a héairányelv 185. cikkével az olyan nemzeti szabályozás, amely az igénybe vett adólevonás korrekciójának elvégzését írja elő az olyan eszköz megsemmisülésének esetében, amelynek beszerzésekor az alapösszeg és a felszámított adó teljes megfizetésére sor került, és amely az adólevonás korrekciójának mellőzését a fizetéstől eltérő feltételhez köti.

51. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre adott válaszból az következik, hogy a tárgyi eszköz megsemmisülése a héairányelv 187. cikkének (2) bekezdése szerint nem eredményezi a korrekciós mechanizmus alkalmazását, amennyiben a megsemmisülés az irányelv 168. cikke szerinti adóköteles tevékenységhez történő felhasználásnak minősül. A kérdést előterjesztő bíróság negyedik kérdésére tehát azt a választ kell adni, hogy nem egyeztethető össze a héairányelv 187. cikkének (2) bekezdésével és 168. cikkével az olyan nemzeti szabályozás, amely tárgyi eszközök megsemmisülése esetén az adólevonás korrekcióját írja elő függetlenül attól, hogy arra adóköteles tevékenység céljából kerül-e sor.

C – *A többi kérdésről*

52. A kérdést előterjesztő bíróság második és negyedik kérdésére általam javasolt válasz szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett többi kérdést nem szükséges megválaszolni. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, harmadik és ötödik kérdés a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének értelmezésére irányul, amely a korrekciós kötelezettség alóli kivételeket szabályozza. E kérdések megválaszolása az alapügyben nyilvánvalóan csak akkor releváns, ha a korrekciós mechanizmus főszabály szerint alkalmazandó. Ahogy már kifejtettem,(29) véleményem szerint ez az eset nem áll fenn.

## V – Véggövetkeztetések

53. A fenti körülmények alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy az Administrativen Sad Varna elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdéseire a következő választ adja:

1) A héairányelv 187. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy tárgyi eszközök megsemmisítése abból a célból, hogy azonos célra szolgáló új, modern eszközöket létesítsenek, nem eredményezi az adólevonás korrekcióját, amennyiben a megsemmisítés az irányelv 168. cikke szerinti adóköteles tevékenységhez történő felhasználásnak minősül.

2) Nem egyeztethető össze a héairányelv 187. cikkének (2) bekezdésével és 168. cikkével az olyan nemzeti szabályozás, amely tárgyi eszközök megsemmisülése esetén az adólevonás korrekcióját írja elő függetlenül attól, hogy arra adóköteles tevékenység céljából kerül-e sor.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – A C-184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-3039. o.) 24. pontja.

3 – HL L 347., 1. o.

4 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

5 – Lásd a C-497/01. sz. Zita Modes ügyben 2003. november 27-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-4393. o.) 40. pontját, a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10413. o.) 37. pontját és a C-444/10. sz. Schriever-ügyben 2011. november 10-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-11071. o.) 24. pontját.

6 – Lásd a C-63/04. sz. Centralan Property ügyben 2005. december 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-11087. o.) 55. pontját.

7 – Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Centralan Property ügyben hozott ítélet 55. pontját.

8 – Lásd a C-153/11. sz. Klub-ügyben 2012. március 22-én hozott ítélet 36. pontját.

9 – Lásd a C-334/10. sz. X-ügyre vonatkozó 2012. március 1-jei indítványom 81. pontját.

10 – Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Centralan Property ügyben hozott ítélet 77. pontját.

11 – Lásd a C-4/94. sz. BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-983. o.) 19. pontját; a C-98/98. sz. Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4177. o.) 24. pontját; a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-1361. o.) 26. pontját; a C-16/00. sz. Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-6663. o.) 29. pontját; a C-32/03. sz. Fini H ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-1599. o.) 26. pontját; a C-255/02. sz. Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1609. o.) 79. pontját; a C-435/05. sz. Investrand-ügyben 2007. február 8-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-1315. o.) 23. pontját és az 5. lábjegyzetben hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 57. pontját.

12 – Lásd különösen a 11. lábjegyzetben hivatkozott Midland Bank ügyben hozott ítélet 20. pontját

és az 5. lábjegyzetben hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 57. pontját.

13 – Lásd a C-118/11. sz. Eon Aset Menidjmunt ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet 45. és 46. pontját.

14 – Lásd a 13. lábjegyzetben hivatkozott Eon Aset Menidjmunt ügyben hozott ítélet 53. és azt követő pontjait és a 9. lábjegyzetben hivatkozott X-ügyre vonatkozó indítványom 23. és azt követő pontjait.

15 – Lásd a 11. lábjegyzetben hivatkozott Midland Bank ügyben hozott ítélet 30. pontját; a 11. lábjegyzetben hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 28. pontját; a 11. lábjegyzetben hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 31. pontját; a 11. lábjegyzetben hivatkozott Investrand-ügyben hozott ítélet 23. pontját; az 5. lábjegyzetben hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 57. és 60. pontját és a 13. lábjegyzetben hivatkozott Eon Aset Menidjmunt ügyben hozott ítélet 48. pontját.

16 – Lásd a 11. lábjegyzetben hivatkozott Midland Bank ügyben hozott ítélet 31. pontját; a 11. lábjegyzetben hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 35. pontját; a 11. lábjegyzetben hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 33. pontját; a 11. lábjegyzetben hivatkozott Investrand-ügyben hozott ítélet 24. pontját; az 5. lábjegyzetben hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 58. pontját és a 13. lábjegyzetben hivatkozott Eon Aset Menidjmunt ügyben hozott ítélet 47. pontját.

17 – Lásd a fenti 27. és azt követő pontot.

18 – Lásd a 11. lábjegyzetben hivatkozott Midland Bank ügyben hozott ítélet 25. pontját és az 5. lábjegyzetben hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 63. pontját.

19 – Lásd a C-322/99. és C-323/99. sz., Fischer és Brandstein egyesített ügyekben 2001. május 17-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4049. o.) 91. pontját.

20 – Lásd a C-110/94. sz. INZO-ügyben 1996. február 29-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-857. o.) 20. pontját és a 11. lábjegyzetben hivatkozott FINI H ügyben hozott ítélet 22. pontját.

21 – Lásd a C-504/10. sz. Tanoarch-ügyben 2011. október 27-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-10853. o.) 50. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

22 – Lásd a 8. lábjegyzetben hivatkozott Klub-ügyben hozott ítélet 48. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

23 – Lásd többek között a 11. lábjegyzetben hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 74. pontját és a 21. lábjegyzetben hivatkozott Tanoarch-ügyben hozott ítélet 52. pontját.

24 – Lásd többek között a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontját és a 8. lábjegyzetben hivatkozott Klub-ügyben hozott ítélet 35. pontját.

25 – A C-72/05. sz. Wollny-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8297. o.) 35. pontja.

26 – A 25. lábjegyzetben hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 36. pontja.

27 – Lásd a fenti 35. és azt követő pontokat.

28 – Lásd többek között a 154/80. sz. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ügyben 1981. február 5-én hozott ítélet (EBHT 1981., 445. o.) 13. pontját és a C-588/10. sz. Kraft Foods Polska ügyben 2012. január 26-án hozott ítélet 27. pontját.

29 – Lásd a fenti 22. és azt követő pontokat.