

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2012. október 18.(*)

„Adózás – Héa – Levonási jog – Nem pénzbeli hozzájárulás – Ingatlanok megsemmisülése – Új épületek – Hiánypótlás”

A C-234/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Varna (Bulgária) a Bírósághoz 2011. május 16-án érkezett, 2011. május 3-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **TETS Haskovo AD**

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 (harmadik tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta (előadó), a harmadik tanács elnökeként eljárva, K. Lenaerts, Juhász E., T. von Danwitz és D. Sváby bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: K. Sztranc-Szawiczek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. május 10-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a TETS Haskovo AD képviselőjében M. Dimitrov advokat,
- a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviselőjében S. Avramov,
- a bolgár kormány képviselőjében Y. Atanasov és T. Ivanov, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében C. Soulay és D. Roussanov, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2012. június 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló,

2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: irányelv) 185. cikkének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a TETS Haskovo AD (a továbbiakban: TETS Haskovo) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság varnai jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának igazgatója, a továbbiakban: Direktor) között a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonására vonatkozó korrekció tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el?

Az uniós jog

3 Az irányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése a következőképpen 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 különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.”

4 Az irányelv 168. cikke értelmében:

„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;

[...]”

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

6 Az irányelv 185. cikke a következőképpen szól:

„(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 árengedmények 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 [...] kis értékű 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 úgy rendelkezik, hogy a 184. és 185. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.

A bolgár jog

8 A forgalmi adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoinost, DV 63. sz., 2006. augusztus 4., a továbbiakban: ZDDS) 2007. január 1-je óta van hatályban.

9 A ZDDS 5. cikke értelmében:

„A törvény értelmében véve terméknek minősül minden ingó és ingatlan dolog, beleértve az elektromos energiát, gázt, vizet, hőt vagy hideget és hasonló dolgokat, valamint a standard számítógépes programokat.”

10 A ZDDS 6. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„E törvény értelmében termékértékesítésnek minősül a terméken fennálló tulajdonjog vagy más dologi jog átruházása.”

11 A ZDDS 10. cikke értelmében:

„(1) Nem minősül termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak az átalakulás alatt álló, értékesítő vagy átadó személy által az átvevő részére

[...]

3. nem pénzbeli hozzájárulás kereskedelmi társaság rendelkezésére bocsátásának formájában történő 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 elzárólagosan felszámított hűa levonásához való jogot és az igénybe vett hűalevonás korrekciójára vonatkozó kötelezettséget is.

[...]”

12 A levonási jog igénybevételeének korrekcióit, az adóalap vagy az értékesítés, illetve a szolgáltatás jellege módosulásának esetét kivéve, a ZDDS 79. cikke szabályozza, amely szerint:

„[...]”

(3) Az az adóalany, aki az általa elállított, vásárolt, beszerzett vagy importált termékeket vagy szolgáltatásokat terhelő elzárólagosan felszámított hűát teljesen vagy részben levonta, az elzárólagosan befizetett adó – amely adónak megfizetésére szintén köteles – címén levont hűa összegének megfelel mértékű adót köteles megállapítani és fizetni, ha a termékek megsemmisültek, azok hiányát állapították meg, vagy azokat leselejtezték, vagy pedig rendeltetésük módosult, és az új rendeltetés nem jogosít elzárólagos hűalevonásra.

(4) A [...] korrekciót abban az adómegállapítási idűszakban kell elvégezni és jegyzűkönyvbe foglalni, amelyben az ilyen korrekció feltételei megvalósultak.

[...]

(6) [...] a tárgyi eszközöknek minősülő termékek vagy szolgáltatások után az adóalany a társasági adóról szóló törvény szerint köteles adót fizetni [...]”

13 A ZDDS 80. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik a korrekció alóli kivételekről:

„A 79. cikk (3) bekezdése szerinti korrekció nem végzendő el az alábbi esetekben:

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

2. megsemmisülés, hiány vagy hiba 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 műszaki dokumentáció által meghatározott megengedett mértéken belüli technológiai hiba esetén;

5. a valamely jogalkotási aktus követelményeinek megfelelően meghatározott minimummegőrzési idő lejáratá miatti hiba esetén;

6. a tárgyi eszközöknek a számviteli törvény értelmében vett kikönyvelése esetén, ha mérleg szerinti értékük a beszerzési költség 10%-a alá csökken.

[...]

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 A TETS Haskovo fő tevékenysége elektromos áram előállítás, valamint hőenergia szállítása és elosztása. A TETS Haskovo üzemelteti a haskovói (Bulgária) hőerőművet.

15 2008. április 2-án a Finans inzhenering AD (a továbbiakban: Finans inzhenering) megvásárolta Haskovo városától a többek között három, energiatermelésre szolgáló épületet (hőtorony, kémény és termelési épület) magában foglaló ingatlanegyüttest. Ezen beszerzés héaköteles volt.

16 2008. július 4-én a TETS Haskovo tőkéjét megemelték az ezen, Finans inzhenering tulajdonában álló, a Haskovo várostól vásárolt épületegyüttesből álló nem pénzügyi hozzájárulás útján.

17 A Finans inzhenering által lebonyolított vagyoni hozzájárulással kapcsolatos ügyletet a nemzeti adóhivatal várnai területi igazgatóságának beszedési osztálya nem tekintette termékértékesítésnek, mivel e társaság a vagyont képező ingatlanegyüttest ruházott át.

18 2009. július 29-én a TETS Haskovo a haskovói hőerőmű modernizálására vonatkozó projekt keretében építési engedélyt kapott, amely magában foglalta az e vállalkozás tőkéjébe a Finans inzhenering által bevitt ingatlanok egy részének, nevezetesen a hőtorony, a kémény és a termelési épület lebontását. A bontási munkákat, amelyekre 2010. január 1-je és február 28. között került sor, egy másik társaság végezte. A bontásból eredő fémhulladékokat héaköteles ügyletek útján értékesítették.

19 2010. áprilisában a TETS Haskovonál adóellenőrzést végeztek a 2009. november 1-je és 2010. február 28. közötti időszak vonatkozásában. Az ellenőrzés keretében megállapították, hogy a Finans inzhenering az érintett ingatlanokat – mielőtt azokat a TETS Haskovo tőkéjébe vagyoni hozzájárulásként bevitte volna – megvásárolta, és az adószámla során befizetett hű adó összegét már levonta.

20 E megállapításokra figyelemmel és tekintettel többek között arra, hogy az alapeljárásban szereplő épületek egy részét lebontották, a nemzeti adóhivatal várnai területi igazgatóságának beszédési osztálya megállapította, hogy fennállnak a Finans inzhenering által az elzettesen befizetett adó tekintetében levont héa korrigálásának feltételei.

21 A 2010. július 19-i helyesbített adómegállapítási határozatban az említett beszédési osztály megállapította, hogy a TETS Haskovónak a Finans inzhenering jogutódjaként kell fizetnie 1 268 581 BGN összeget az utóbbi társaság általi héalevonás korrekciója címén és 45 606 BGN-t ezen összeg kamataként.

22 E helyesbített adómegállapítási határozat ellen a TETS Haskovo fellebbezést nyújtott a Direktorhoz azzal érvelve, hogy nem volt szükség korrekcióra, mivel az érintett épületek bontásának célja az volt, hogy azokat olyan új épületekkel helyettesítsék, amelyek adóköteles tevékenység végzésére szolgálnak. 2010. december 1-jén a Direktorhoz elutasította a fellebbezést.

23 A TETS Haskovo azt követően keresetet indított az Administrativen sad Varna elött az említett határozattal szemben.

24 E bíróság szerint a nemzeti jog különbséget tesz az eszközök szándékolt megsemmisítése és külső ok miatti megsemmisülése között, az adóalany pedig csak a második esetben mentesül a korrekció alól. E körülmények között az Administrativen sad Varna úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Miként kell értelmezni az »eszköz megsemmisülésének« [az irányelv] 185. cikkének (2) bekezdése értelmében vett fogalmát, és jelentéssel bírnak-e az eszköz beszerzésekor levont héa korrekciója szempontjából a megsemmisülés okai és/vagy körülményei?

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

3) Úgy kell-e értelmezni [az 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 [az irányelv] 185. cikkének (1) és (2) bekezdését, hogy azzal ellentétes a [ZDDS] 79. cikkének (3) bekezdése és 80. cikke (2) bekezdésének 1. pontja szerintihez hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely az igénybe vett héalevonás korrekciójának elvégzését írja elő az olyan eszköz megsemmisülésének esetében, amelynek beszerzésekor az alapösszeg és a felszámított héa teljes megfizetésére sor került, és amely a héalevonás korrekciójának mellőzését a fizetéstől eltérő feltételhez köti?

5) Úgy kell-e értelmezni [az irányelv] 185. cikkének (2) bekezdését, hogy az kizárja a héalevonás korrekciójának lehetőségét a pusztán abból a célból elvégzett épületbontás esetén, hogy a lebontott épület helyén a lebontottal azonos célra és héalevonásra jogosultságot teremtő ügyletek végzésére szolgáló új, modern épületet emeljenek?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

A második kérdésről

25 A második kérdésével, amelyre elsőként kell válaszolni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az irányelv 185. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy több, energiatermelésre szolgáló épület olyan megsemmisülése, mint amely az alapeljárás tárgya, és azok ugyanilyen célra szolgáló, modernebb épületekkel való helyettesítése az elzetsesen felszámított adóra vonatkozó héalevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők héabevallást követő módosulásának minősül, és ezért az az említett levonás korrekciójára vonatkozó kötelezettséget keletkeztet.

26 Az e kérdésre való válaszadás érdekében először meg kell állapítani, hogy az irányelv 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.

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

28 Az irányelv 168. cikkéből következik, hogy amennyiben az adóalany – e minőségében eljárva – az eszközt az adózott tevékenységéhez használja, jogosult az ilyen eszközre vonatkozóan esedékes vagy megfizetett héa 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).

29 Ami a levonás után bekövetkezett események levonásra gyakorolt esetleges hatását illeti, az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a termékek vagy szolgáltatások tényleges vagy szándékolt felhasználása határozza meg azon eredeti levonás mértékét, amelyre az adóalany az jogosult, illetve az azt követő időszak folyamán tett esetleges azon korrekciók terjedelmét, amelyeket az irányelv 185–187. cikkében foglalt feltételek mellett kell elvégezni (lásd ebben az értelemben 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).

30 Az irányelv említett cikkeiben foglalt korrekciós mechanizmus ugyanis az irányelvben létrehozott héalevonási rendszer szerves részét képezi.

31 Hangsúlyozni kell e tekintetben, hogy az irányelvben a korrekcióval kapcsolatosan lefektetett szabályok célja, hogy elősegítse a levonások pontosságát a héa 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 a héalevonási jog, valamint az érintett áruk és szolgáltatások adóköteles tevékenységhez való felhasználása között.

32 Ami az elzetsesen megfizetett adót érintő héalevonás korrekciójára vonatkozó esetleges kötelezettség keletkezését illeti, az irányelv 185. cikkének (1) bekezdésében megfogalmazott elv szerint az ilyen korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az említett adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak.

33 Ilyen körülmények között felmerül a kérdés, hogy az alapeljáráshoz hasonló olyan ügyben, amelyben az ingatlanok bontására egy h?er?m? modernizálása keretében és energiatermelés célját szolgáló gazdasági tevékenységek végzése érdekében került sor, az irányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében vett módosítások fennállását kell-e megállapítani, és ennek következtében maga a korrekciós mechanizmus elve alkalmazandó-e.

34 E tekintetben olyan helyzetben, mint amilyen az alapeljárás tárgya, az elavult szerkezeteknek az ugyanolyan funkciójú modernebb épületekkel való helyettesítése, és ennek következtében ezen épületeknek adóköteles ügyletekhez való használata egyáltalán nem szakítja meg egyrészt az érintett épületek korábbi megvásárlása, másrészt az adóalany által kés?bb gyakorolt gazdasági tevékenységek közötti közvetlen kapcsolatot. A szóban forgó ingatlanok megvásárlása, majd modernizációs célú megsemmisítése ezért egymáshoz kapcsolódó ügyletek sorának tekinthet?, amely célja ugyanúgy adóköteles ügyletek lebonyolítása, mint az új ingatlanok vásárlása és közvetlen felhasználása.

35 Ezen értelmezés még inkább érvényes olyan körülmények között, amikor a megvásárolt épületeket csupán részben semmisítették meg, az új épületeket ugyanazon a – korábban vásárolt – területen építették fel, és bizonyos, a régi épületek bontásából ered? hulladékokat – egyébiránt adóköteles ügyletek útján – értékesítettek.

36 Ilyen körülmények között a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az irányelv 185. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy több, energiatermelésre szolgáló épület olyan megsemmisülése, mint amely az alapeljárás tárgya, és azok ugyanilyen célú modernebb épületekkel való helyettesítése nem min?sül az el?zetesen felszámított adóra vonatkozó héalevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k héabevallást követ? módosulásának, és ezért az nem keletkeztet az említett levonás korrekciójára vonatkozó kötelezettséget.

37 A második kérdésre adott válaszra tekintettel, amely kizárja annak lehet?ségét, hogy az alapügyéhez hasonló körülmények között a héa szempontjából releváns tényez?k módosuljanak, nem szükséges további négy el?terjesztett kérdésre választ adni.

A költségekr?l

38 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 185. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy több, energiatermelésre szolgáló épület olyan megsemmisülése, mint amely az alapeljárás tárgya, és azok ugyanilyen célú modernebb épületekkel való helyettesítése nem min?sül az el?zetesen felszámított adóra vonatkozó hozzáadottértékadó-levonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k hozzáadottértékadó-bevallást követ? módosulásának, és ezért az nem keletkeztet az említett levonás korrekciójára vonatkozó kötelezettséget.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.