

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2018. június 27.(*)

„Elzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (h a) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Ingatlannak a Bolgár Köztársaság Európai Unióhoz történő csatlakozását megelz en történő értékesítése – Az adásvételi szerződés semmisségének a csatlakozást követően történő megállapítása – Az eredeti levonás korrekciójára irányuló kötelezettség –  rtelmez s – A Bíróság hatásköre”

A C-364/17. sz.  gyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad – Varna (várnai közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2017. június 13- n érkezett, 2017. június 7-i határozatával terjesztett el

a **„Varna Holideis” EOOD**

 s

a **Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

k z tt folyamatban l v  eljárásban,

A B R S G (hatodik tanács),

tagjai: C. G. Fernlund tan cseln k, J.-C. Bonichot (el ad )  s S. Rodin b r k,

f tan csnok: J. Kokott,

hivatalvezet : A. Calot Escobar,

tekintettel az  r sbeli szakaszra,

figyelembe v ve a k vetkez k  ltal el terjesztett észrevételeket:

- a „Varna Holideis” EOOD képviseletében M. Popov advokat,
- a Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviseletében S. Petkov, meghatalmazotti minőségben,
- a bolgár kormány képviseletében E. Petranova  s T. Mitova, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviseletében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios, P. Mihaylova  s F. Clotuche-Duvieusart, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 90. és 185. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a „Varna Holideis” EOOD és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság várnai jogorvoslati, valamint adó? és társadalombiztosítási igazgatóságának igazgatója, Bulgária) között az e társaság által valamely hotelépület megvásárlásával összefüggésben el?zetesen megfizetett hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) levonásának korrekciója tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 63. cikke a következ?képpen szól:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az id?pontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

4 A héairányelv 90. cikke el?írja:

„(1) Elállás, a teljesítés meghiúsulása [helyesen: Megsz?nés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árendedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

(2) A tagállamok a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek az (1) bekezdést?l.”

5 Ezen irányelv 179. cikke a következ?ket írja el?:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási id?szakban fizetend? összes adó összegéb?l levonja azt a HÉA?összeget, amelyre nézve ugyanazon id?szak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

[...]”

6 Az említett irányelv 184. cikke a következ?képpen szól:

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

7 Ugyanezen irányelv 185. cikke el?írja:

„(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 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 A héairányelv 186. cikke értelmében:

„A 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.”

A bolgár jog

9 A 2007. január 1-jétől hatályos Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottértékadó-ról szóló törvény) (a DV 2006. augusztus 4-ű 63. száma, a továbbiakban: ZDDS) elírja:

„1) Az adóalany köteles az elztesen felszámított azon héa összegét az adóalap módosulása, az ügylettől való elállás és az ügylet jellegének módosulása esetén helyesbíteni, amelynek tekintetében a levonást kérte.

2) A helyesbítést abban az adómegállapítási időszakban kell elvégezni, amelyben az (1) bekezdés szerinti körülmények bekövetkeztek, a 115. cikk szerinti bizonylatnak vagy 116. cikk szerinti új, helyesbítő bizonylatnak a vásárlási fkönyvben és a megfelelő adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallásban történő feltüntetése révén.”

Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

10 A Varna Holideis Várnában (Bulgária) letelepedett társaság, 2004 decemberében ugyanezen városban hotelépületet vásárolt. Az ugyanazon a napon jogerőssé vált 2015. február 12-ű (201. sz.) ítéletében a Varhoven kasatsionen sad (legfelsőbb semmítőszék, Bulgária) megállapította ezen ingatlan értékesítésének semmisségét. Következésképpen e bíróság elrendelte, hogy a Varna Holideis szolgáltatassa vissza az említett ingatlant az eladónak, az utóbbi pedig térítse vissza az eladási árat.

11 Ezen ítélet végrehajtása érdekében az eladó jóváírásokat állított ki a Varna Holideis javára. Az utóbbi ügy érvelt, hogy azokat elutasította, és az Administrativen sad – Varna (közigazgatási bíróság, Bulgária) elztes döntéshozatalra utaló határozatának 2017. június 7-ű kihirdetésekor még nem törölte az érintett ingatlant az ingatlannyilvántartásból.

12 A Varhoven kasatsionen sad (legfels?bb semmít?szék) 2015. február 12?i (201. sz.) ítéletére tekintettel a Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (a nemzeti központi adóhatóság igazgatósága, Bulgária) adóellen?rzési határozatot bocsátott ki 2015 februárja vonatkozásában, a Varna Holideis által – az ezen ingatlant 2004?ben terhel? héa címén – levont héa korrekciója érdekében. Ezen adóellen?rzési határozatot helybenhagyta a nemzeti központi adóhatóság várnai jogorvoslati, valamint adó? és társadalombiztosítási igazgatóságának igazgatójának egyik határozata. E határozatból kit?nik, hogy bár nem vitatott, hogy a héának az ügylet semmisségének megállapítását követ? korrekcióját nem írja el? kifejezetten a bolgár jog, analógia útján, az adósemlegesség elvével összhangban alkalmazhatók az utóbbinak az elállást szabályozó rendelkezései.

13 A kérdést el?terjeszt? bíróság elé terjesztett keresetének keretében a Varna Holideis vitatja a szóban forgó héa korrekciójára irányuló kötelezettségét. Álláspontja szerint a bolgár jog elállás, nem pedig megsz?nés esetére ír el? héakorrekciót. E fogalmak közül az els? annak a helyzetnek felel meg, amikor valamely jogosult visszamen?leges hatállyal áll el valamely jogügylett?, míg a második fogalom azon helyzeteket érinti, amikor valamely ügylet már kezdett?l fogva nem válthatott ki joghatásokat. Márpedig a bolgár adójog nem szabályozza ez utóbbi helyzetet.

14 A kérdést el?terjeszt? bíróság megállapítja e tekintetben, hogy valamely ügylet semmisségének bírósági határozatban történ? megállapítása a levonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k módosításának min?síthet? a héairányelv 185. cikke szerint. E bíróság megállapítja mindenestre, hogy valamely ügylet semmissége azt is jelentheti, hogy nem történt meg a héairányelv szerinti értékesítés, következésképpen sosem kellett megfizetni a héát. Ebben az esetben nem korrekciót kell végrehajtani, hanem a héalevonási jogot kell megtagadni.

15 A bolgár jog kifejezett rendelkezésének hiányában az eladás semmissége adójogi szempontból fennálló következményeinek levonása érdekében közvetlenül kell alkalmazni a héairányelvet. Abban az esetben ugyanis, amikor ezen irányelvet úgy kell értelmezni, hogy valamely ügylet semmissége az el?zetesen megfizetett héa levonásának korrekciójával jár, azt a kérdést kell vizsgálni, hogy ezen irányelv vonatkozó rendelkezései közvetlenül alkalmazandók?e. Ha nem került sor korrekcióra, a héakiesés veszélye áll fenn, mivel az eladó visszafizette a vev?nek az eladott dolog árát, valamint az utóbbi által megfizetett héát, míg ugyanezen vev? megtarthatta a – levont – héából származó el?nyt.

16 E körülmények között az Administrativen sad Sofia?grad (várnai közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell?e értelmezni a [héa]irányelv 90. cikkének (1) bekezdését és 185. cikkének (1) bekezdését, hogy el?írják az értékesítés tekintetében gyakorolt [héa]levonás korrekcióját az alapügyhöz hasonló esetben is, amelyben joger?s bírósági ítélet állapítja meg a levonási joggal érintett jogügylet semmisségét, vagy a[z] említett irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalom meghatározással összhangban abból kell ilyen esetben kiindulni, hogy nem történt értékesítés, és eleve nem keletkezett adófizetési kötelezettség?

2) Úgy kell?e értelmezni a [héa]irányelv 185. cikkének (1) és (2) bekezdését, hogy a jogügylet semmisségének ítélettel való megállapítása esetén a levonás korrekciójára vonatkozó nemzeti szabályozás hiányában közvetlenül alkalmazható a [héa]irányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti korrekció?”

A Bíróság hatásköréről

17 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság az uniós jog értelmezésére kizárólag e jognak az új tagállamban az Európai Unióhoz történő csatlakozásakor kezdődő alkalmazása tekintetében rendelkezik hatáskörrel (2017. május 11-ii Eximiani végzés, C-286/16, nem tették közzé, EU:C:2006:368, 12. pont).

18 Ebből következik többek között, hogy a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel az uniós héairányelvek értelmezésére, ha az alapügy tárgyát képező adó beszédésének időszaka az érintett tagállam uniós csatlakozását megelőzi (2017. május 11-ii Eximiani végzés, C-286/16, nem tették közzé, EU:C:2017:368, 13. pont).

19 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint 2004 decemberében, és tehát a Bolgár Köztársaság Unióhoz 2007. január 1-jén történő csatlakozását megelőzően a Varna Holideis hotelépületet szerzett Várnában.

20 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 63. cikke szerint az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik (2013. március 7-ii Efir ítélet, C-19/12, nem tették közzé, EU:C:2013:148, 31. pont).

21 Ennélfogva, feltételezve, hogy az alapügyben szóban forgó ingatlan értékesítésére olyan szabályok az irányadók, mint amelyeket a héairányelv előír, ezen értékesítés megtörtént, és héafizetési kötelezettség keletkezett a Bolgár Köztársaság Unióhoz való csatlakozását megelőzően.

22 Ami a héairányelvben előírt levonási jogot illeti, az mind anyagi, mind pedig időbeli szempontból közvetlenül kapcsolódik a termékek és a szolgáltatások után fizetendő vagy előzetesen megfizetett héafizetési kötelezettség keletkezéséhez.

23 Ugyanis az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi. Amint azt a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és fősabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2018. március 21-ii Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 37. és 39. pont).

24 A héairányelv 167. cikkének és 179. cikke első bekezdésének értelmében a héa levonásához való jogot fősabály szerint ugyanazon időszak alatt kell gyakorolni, mint amelynek során e jog keletkezett, nevezetesen akkor, amikor az adófizetési kötelezettség keletkezett (2018. március 21-ii Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 44. pont).

25 Ebből következik, hogy a jelen ítélet 17. és 18. cikkében felidézett ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel az előterjesztett kérdések megválaszolására, amennyiben azok a héafizetési kötelezettség keletkezésére és a levonási jog gyakorlására irányulnak.

26 Ami a héalevonások korrekcióját illeti, a héairányelv 184–186. cikke határozza meg azokat a feltételeket, amelyek között az adóhatóság korrekciót kérhet az adóalanytól. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az e cikkeken szabályozott korrekciós mechanizmus elválaszthatatlan részét képezi a héairányelvben foglalt héalevonási rendszernek. E mechanizmus célja, hogy

el?segítse a levonások pontosságát (2018. február 22?i T?2 ítélet, C?396/16, EU:C:2018:109, 23. pont).

27 Bár nem vitatott, hogy a korrekció *de facto* nem módosíthatja az eredeti adólevonást, hanem az adóalany által egy kés?bbi adózási id?szakban fizetend? h?a összegének növelésével vagy csökkenésével jár (lásd ebben az értelemben: 2018. április 11?i SEB bankas ítélet, C?532/16, EU:C:2018:228, 53. pont), ugyanakkor a korrekciós mechanizmus a múltban elvégzett levonások kiigazítására irányul.

28 A héairányelv 184. cikke szerint ugyanis az el?zetesen megfizetett adó címén elszámolt eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.

29 Egyébiránt a héairányelv 184. cikkének és 185. cikke (1) bekezdésének együttes olvasatából következik, hogy amikor az adólevonások számításához eredetileg figyelembe vett tényez?k valamelyikének módosulása miatt korrekció bizonyul szükségnek, e korrekció összege számításának ahhoz kell vezetnie, hogy a végül elvégzett levonások összege megegyezzen azon összeggel, amelyet az adóalany jogában állt volna levonni, ha e módosulást eredetileg figyelembe vették volna (2018. február 22?i T?2 ítélet, C?396/16, EU:C:2018:109, 27. pont).

30 Egyébiránt a Bíróság már megállapította, hogy kizárólag az érintett tagállam Unióhoz történ? csatlakozását követ? bármely tényez? fennállása, amely az ezen id?pontot megelőz? körülményekhez kapcsolódik, és annak következménye, nem elegend? ahhoz, hogy arra hatáskört alapozzon a Bíróság valamely irányelv értelmezésére irányuló el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések megválaszolásához (2011. május 11?i Semerdzhiev végzés, C?32/10, nem tették közzé, EU:C:2011:288, 26. pont).

31 Ennélfogva, mivel a korrekcióra irányuló kötelezettség elválaszthatatlanul kapcsolódik a fizetend? vagy az el?zetesen megfizetett héafizetési kötelezettséghez és az abból ered? levonási joghoz, olyan körülményeknek a tagállam Unióhoz történ? csatlakozását követ?en történ? felmerülése, amelyek f?szabály szerint alkalmasak e kötelezettség megalapozására, nem teszik lehetővé a Bíróság számára a héairányelv értelmezését, ha az érintett termékértékesítésre vagy a szolgáltatásnyújtásra e csatlakozást megelőz?en került sor.

32 Ebb?l következik, hogy a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel az Administrativen sad – Varna (várnai közigazgatási bíróság) által el?terjesztett kérdések megválaszolására.

A költségekr?l

33 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 (hatodik tanács) a következ?képpen határozott:

Az Európai Unió Bírósága nem rendelkezik hatáskörrel az Administrativen sad – Varna (várnai közigazgatási bíróság, Bulgária) által el?terjesztett kérdések megválaszolására.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.