

C-621/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. augusztus 20.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Szlovákia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. április 16.

Felperes:

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

Alperes:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Az alapeljárás tárgya

A közös hozzáadottértékadó-rendszer – A 2006/112/EK irányelv értelmezése – A 167. cikk és a 168. cikk e) pontja – A hozzáadottérték-adó levonásához való jog – Megtagadás – Az importált termékek tulajdonjogának vagy az ilyen termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogának feltétele – Az importált termékek adóalany által belföldön történő értékesítés, másik tagállamba történő értékesítés vagy harmadik országba történő kivitel formájában adóköteles tevékenységéhez történő felhasználásának feltétele – A beszerzett termékek és az értékesítési ügyletek közötti közvetlen és azonnali kapcsolat feltétele teljesítésének szükségessége.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1) Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló[2006. november 28-i] 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikkét és 168. cikkének e) pontját, hogy az adóalany által az importált termékek után fizetendő hozzáadottérték-adó levonásához való jog az importált termékek tulajdonjogához, tehát a termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogához van kötve?

2) Úgy kell-e értelmezni a[z] [...] 2006/112/EK [...] irányelv 168. cikkének e) pontját, hogy az adóalany által az importált termékek után fizetendő hozzáadottérték-adó levonásához való jog kizárólag akkor keletkezik, ha az importált termékeket az adóalany belföldön történő értékesítés, másik tagállamban történő értékesítés vagy harmadik országba történő kivitel formájában adóköteles tevékenységéhez használja fel?

3) Teljesül-e ilyen körülmények között a beszerzett termékek és az értékesítési ügyletek közötti közvetlen és azonnali kapcsolat feltétele, pontosabban a jelen ügyben alkalmazható-e a levonáshoz való jognak a beszerzett termékek és az értékesítési ügyletek közötti közvetlen és azonnali kapcsolaton alapuló hagyományos értelmezése az olyan költségelemekre, amelyek nem a termékekkel kapcsolatban merültek fel, így azokat nem tükrözhetette a végső szolgáltatásnyújtás ára?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikke és 168. cikkének e) pontja

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

A Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (a hozzáadottérték-adóról szóló 222/2004. sz. törvény annak módosításaival együtt; a továbbiakban: héatörvény)

A 2. cikk (1) bekezdésének d) pontja

„Adóköteles

- a) az ellenérték fejében történő termékértékesítés,
- b) valamely adóalany által belföldön, ellenérték fejében történő szolgáltatásnyújtás (a továbbiakban: szolgáltatásnyújtás),
- c) az Európai Közösségek másik tagállamából (a továbbiakban: tagállam) belföldön, ellenérték fejében történő termékbeszerzés,
- d) a belföldre történő termékbehozatal.

A 3. cikk (1) bekezdése

Adóalany minden olyan személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely önálló gazdasági tevékenységet végez, tekintet nélkül annak céljára vagy eredményére.

A 3. cikk (2) bekezdése

Gazdasági tevékenység (a továbbiakban: gazdasági tevékenység) bármely, bevétel elérésére irányuló tevékenység, amely magában foglalja a termelők, a kereskedők és a szolgáltatók tevékenységét, beleértve a kitermelőipari, építőipari és mezőgazdasági tevékenységet, a különös jogszabályok szerint szabadfoglalkozásként végzett tevékenységet és a sporttevékenységet is. Ezenfelül gazdasági tevékenység valamely materiális vagy immateriális jószág bevétel elérése érdekében történő hasznosítása; ha a jószág a háztársi vagyontársak részét képezi, a háztársak eltérő megállapodása hiányában úgy kell tekinteni, hogy azt a háztársak egyenlő mértékben használják fel a gazdasági tevékenységből származó bevétel kiegészítése céljából.

A 21. cikk (1) bekezdése

Termékimport esetén az adófizetési kötelezettség:

- a) a termékek szabadforgalomba bocsátási eljárás alá vonásával,
- b) a vámvisszatérítési eljárásban a termékek aktív feldolgozási eljárás alá vonásával,
- c) az ideiglenes behozatali eljárás alá vonás megszűnésével,
- d) a termékek újrabehozatala esetén a passzív feldolgozási eljárás alá vonástól kezdődően a szabadforgalomba bocsátási eljárás alá vonással,
- e) a termékek jogellenes behozatalával,
- f) a termékek vámellenőrzés alóli elvonásával,
- g) termékimport esetén vámkötelezettséget keletkeztető más esetekben keletkezik.

A 49. cikk (2) bekezdésének d) pontja

Az adóalany jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni az azon termékek és szolgáltatások után felszámított adót, amelyeket adóalanyként termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz használ fel, a (3) és (7) bekezdésben előírt kivétel fenntartásával. Az adóalany jogosult az adó levonására, amennyiben azt a termékek belföldre történő behozatalának időpontjában megfizette az adóhatóság részére.

Az 51. cikk (1) bekezdésének d) pontja

Az adóalany akkor élhet a 49. cikk értelmében vett adólevonáshoz való jogával, ha a 49. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonás időpontjában rendelkezik a vámhatóság által megerősített olyan import okmánnyal, amelyben az adóalany címeztként vagy importőrként szerepel.

A 69. cikk (8) bekezdése

Behozatal esetén az adófizetési kötelezettség a vámjogszabályok értelmében adósnak minősülő személyt vagy a termékek címezttjét terheli, ha a behozatal időpontjában a vámjogszabályok értelmében az adós olyan külföldi személy, amely valamely másik tagállam adóhatósága által kiadott különös rendelkezések értelmében egységes engedéllyel rendelkezik, és a szóban forgó adós az importált termékeket nem használja fel a saját adóköteles tevékenységéhez.

A Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (az adó és egyéb díjak igazgatásáról és a területi adóhatóságok szervezetének módosításáról szóló 511/1992. sz. törvény annak módosításaival együtt)

A 44. cikk (6) bekezdése b) pontjának 1. alpontja

Az adóhatóság az adóalanynál végzett adóellenőrzés vagy megismételt ellenőrzés esetén az ellenőrzés befejezésétől számított tizenöt napon belül (a 15. cikk (13) bekezdése) kiegészítő adófizetési kötelezettséget megállapító határozatot hoz, ha az adóellenőrzést követően megállapított adó eltér a jövedelembevallásban vagy a jövedelembevallás kiegészítésében, illetve a beszámolóban vagy beszámoló-kiegészítésben megjelölt adótól, vagy ha a megismételt adóellenőrzést követően megállapított adó eltér az adóhatóság által az adóellenőrzést követően megállapított adótól, illetve ha eltér a kiegészítő adófizetési kötelezettség megállapításáról szóló határozatban szereplő adókülönbözettől.

A Bíróságnak a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott ítélkezési gyakorlata

C-98/98, Midland Bank plc.

C-408/98, Abbey National

C-465/03, Kretztechnik

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A jelen kérelmet a Weindel Logistik Service SR, spol. s r.o. gazdasági társaság és a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Szlovák Köztársaság pénzügyi igazgatósága) között a 222/2004. sz. törvény 51. cikke (1) bekezdésének d) pontja

értelmében vett, hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonásához való jognak a felperestől történő megtagadásával kapcsolatban folyamatban lévő eljárás keretében terjesztik elő.

- 2 A Daňový úrad Bratislava (pozsonyi adóhivatal, Szlovák Köztársaság; a továbbiakban: adóhivatal vagy adóhatóság) a 2011. július 18-i határozatával megtagadta a felperestől a héalevonáshoz való jog gyakorlását a 2008. februártól decemberig terjedő adómegállapítási időszakra vonatkozóan. A megjelölt adómegállapítási időszakban az adókülönbözlet összesen 198 322,25 euró.
- 3 A felperes mint címzett és nyilatkozattevő Svájcból, Hongkongból és Kínából újracsomagolás céljából termékeket importált a Szlovák Köztársaságba. A 222/2004. sz. törvény 21. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a felperesnek adófizetési kötelezettsége keletkezett a termékek szabadforgalomba bocsátási eljárás alá vonásának időpontjában. A termékeket újracsomagolást követően exportálták, vagy a Szlovák Köztársaság területéről harmadik országba értékesítették, és az újracsomagolási szolgáltatásokat kiszámlázták a megrendelőnek. A termékek mindvégig a külföldi megrendelők tulajdonát képezték.
- 4 A felperes megfizette az adót és érvényesítette a 222/2004. sz. törvény 51. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében vett, levonáshoz való jogát. Az adóhivatal a megfizetett adó levonásához való jog gyakorlásának megtagadását azzal indokolta, hogy a felperes megsértette az említett törvény 49. cikkének (2) bekezdését és 51. cikke (1) bekezdésének d) pontját. Először is, a felperes nem volt az importált termékek tulajdonosa és arra sem volt jogosult, hogy a termékeket tulajdonosként használja fel, a termékekkel kapcsolatos kiadások pedig nem állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban gazdasági tevékenységével, és a felperes nem viselte a termékek beszerzésével kapcsolatban az adóköteles értékesítések árában később megjelenő kiadásokat, végezetül a felperes az importált termékeket nem használta fel saját termékértékesítéseihez vagy szolgáltatásnyújtásaihoz: az importált termékeket nem értékesítette belföldön, azokat nem értékesítette az Európai Unió másik tagállamában és nem is exportálta harmadik országba, így a termékeket nem használta fel adóalanyként folytatott gazdasági tevékenységéhez.
- 5 Az adóhivatal említett elsőfokú határozatait az alperes a 2011. október 13-i határozataival helybenhagyta.
- 6 A Krajský súd v Bratislave (pozsonyi regionális bíróság, Szlovák Köztársaság; a továbbiakban: regionális bíróság) 2012. június 20-i ítéletével elutasította a felperes keresetét .
- 7 Ezt követően a regionális bíróság ítéletét a Najvyšší súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága; a továbbiakban: legfelsőbb bíróság), 2013. január 15-i 3Sžf/78–88/2012. sz. ítéletével akként változtatta meg, hogy megsemmisítette az alperes és az elsőfokú közigazgatási szerv határozatait is, és

az ügyet új eljárás lefolytatása céljából visszautalta az elsőfokú közigazgatási szervhez. A legfelsőbb bíróság az említett ítéletben kifejtette, hogy a felperes helyesen járt el, amikor érvényesítette saját adólevonási jogát az importált termékek után általa fizetendő összegre vonatkozóan. A gazdasági kapcsolat ugyanis abban a körülményben áll, hogy a termékek tényleges importja nélkül a felperes nem nyújthatta volna az e termékek vonatkozásában szerződésben rögzített szolgáltatásokat. Az adóhivatal és az alperes jogszabályba ütköző módon járt el, amikor a felperessel szemben minden jogalap nélkül úgynevezett teljesíthetetlen feltételre hivatkozott. A felperes a termékek újracsomagolására vonatkozó szolgáltatásokat anélkül is nyújthatta, hogy rendelkezett volna a termékek tulajdonjogával, mivel jogszabályi rendelkezés ezt nem tiltotta. Ellenkező esetben a semlegesség elvének megsértését lehetett volna megállapítani.

- 8 Az adóhivatal 2014. január 16-án kelt új határozataival – a tényállás módosítása nélkül – ugyanazon korábbi indokokból újból megtagadta a felperestől az adólevonási jogot 198 322,25 euró összegben, a 2008. februártól decemberig terjedő adómegállapítási időszakra vonatkozóan. Az adóhivatal megerősítette saját korábbi érvelését és azt kibővítette a „héabizottság” 2011. október 19-i 94. találkozójának határozatai alapján, amelyekből kitűnik, hogy a termékek behozatalának időpontjában az adó megfizetésére kötelezett személy nem jogosult a megfizetett adót levonni, ha nem szerezte meg a termékek tulajdonosként való felhasználásának jogát, és ha a termékekkel kapcsolatos kiadások és saját gazdasági tevékenysége között nincs közvetlen és azonnali kapcsolat. Hasonlóképpen, felhívták a figyelmet a Bíróság Midland Bank plc. ítéletére (C-98/98), Abbey National ítéletére (C-408/98), és Kretztechnik ítéletére (C-465/03) is.
- 9 A felperes az adóhivatal 2014. január 16-i határozatai ellen fellebbezéseket terjesztett elő, amelyekben előadta, hogy a tulajdonjog, konkrétan a termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházása mint a „héabizottság” találkozásából eredő feltétel kizárólag a termékek vevő részére történő értékesítésére vonatkozik. Ezenfelül a felperes előadta, hogy a 222/2004. sz. törvény 49. cikkének (2) bekezdésében szereplő „termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz használ fel” kifejezést az említett törvény 3. cikkének (3) bekezdése tükrében akként kell értelmezni, hogy az adólevonás a termékeknek az adóalany gazdasági tevékenysége céljából történő felhasználása terjedelmétől függ. A felperes a fő gazdasági tevékenységének folytatása céljából termékeket importált, amelyeket valójában nem értékesített tovább, ráadásul azokat kizárólag fő gazdasági tevékenységének folytatásához, vagyis a termékek újracsomagolására irányuló szolgáltatásokhoz használta fel.
- 10 Az alperes a 2014. április 7-én kelt új határozatai révén helyben hagyta az adóhivatal 2014. január 16-i határozatait. Pontosabban, a „héabizottság” találkozásából eredő következtetésekre utalással elfogadta az adóhivatal által első fokon előadott indokokat.

- 11 A jogvita tehát a regionális bíróság elé került, amely megsemmisítette az alperes 2014. április 7-i határozatait. A regionális bíróság határozata ellen előterjesztett fellebbezés révén a jogvita a Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága elé került, amely végül elutasította az alperes határozatai jogszerűségének megállapítása iránti kérelmet, azonban helyt adott az adóhivatal, valamint az alperes jogi következtetéseinek. Mivel azonban a legfelsőbb bíróság elutasította a felperesnek az ügy Bíróság elé utalása iránti kérelmét, az iratanyag az Ústavný súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság alkotmánybírósága) elé került, amely e tekintetben megállapította, hogy megsértették a felperes hatékony és pártatlan bírói jogvédelemhez való alapvető jogait.

A felek főbb érvei

- 12 A felperes előadja, hogy jogosult a héa levonására, mivel a tulajdonjog, konkrétan a termékekkel tulajdonosként való rendelkezés joga átruházásának feltétele kizárólag a termékeknek a vevő részére történő értékesítésére vonatkozik. A felperes nem volt vevő, ezért esetében e feltétel nem alkalmazható. A termékimport időpontjában az adófizetési kötelezettség és a levonáshoz való jog nem függ attól, hogy keletkezik-e tulajdonjog vagy a termékekkel tulajdonosként történő rendelkezéshez való jog. A felperes a termékeket fő gazdasági tevékenységéhez importálta.
- 13 Az alperes előadja, hogy a héalevonás érvényesítésének egyik feltételét termékimport esetén is a tulajdonjog vagy a termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogának megszerzése, valamint a gazdasági tevékenységgel való közvetlen és azonnali kapcsolat, a kiadásoknak a termékek beszerzésével, konkrétan azoknak a termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz történő felhasználásával kapcsolatban és gazdasági tevékenység céljából történő felmerülése képezi.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása

- 14 A jelen ügy alapvető kérdése, hogy egy olyan helyzetben, amelyben a Szlovák Köztársaság területére importált termékek a felpereshez tárolás és újracsomagolás céljából érkeztek, a termékeknek a 222/2004. sz. törvény szerinti szabadforgalomba bocsátásával a felperesnek adófizetési kötelezettsége keletkezett-e, és a más tagállamok mellett harmadik országba is szállított termékek tárolását és újracsomagolását követően ugyanezt a felperest a kiállított számla alapján megilleti-e az említett törvény értelmében vett, héalevonáshoz való jog.
- 15 A legfelsőbb bíróság a 3Szf/78–88/2012. sz. ítéletben megállapította, hogy a felperest termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás helyett termékimport jogcímén terheli adófizetés, következésképpen a felperes – akkor, amikor a termékek belföldre történő behozatala miatt adóalanyként általa megfizetendő héaösszegre vonatkozóan érvényesítette a termékértékesítést és

szolgáltatásnyújtást terhelő adó levonásához való jogot –helyesen járt el, annál is inkább, mivel a jelen ügyben gazdasági kapcsolat áll fenn: a felperes ugyanis gazdasági tevékenységét, vagyis az áru újracsomagolása nem végezhetette volna anélkül, hogy a termékeket ténylegesen a munkavégzés helyére importálta volna.

- 16 Mindazonáltal a legfelsőbb bíróság az e tárgyban meghozott következő, 6Szf/23/2016. sz. ítéletében – noha elfogadta az eredeti ítéletben szereplő következtetéseket abban az értelemben, hogy a felperes adófizetési kötelezettsége a termékek szabadforgalomba bocsátásával kapcsolatos vámáru-nyilatkozat elfogadásának napján merült fel – a héalevonás feltételei teljesítésének kérdésében eltérő jogi következtetésre jutott. A legfelsőbb bíróság határozatában kiemelte, hogy a héa teljes összege levonásának az a feltétele, hogy a termékeket vagy szolgáltatásokat az adóalany a gazdasági tevékenységéhez használja fel. Ezzel egyidejűleg felhívta a figyelmet arra, hogy az adólevonáshoz való jog érvényesítésének időpontjában főszabály szerint közvetlen kapcsolatnak kell lenni a beszerzett adóköteles termék vagy igénybe vett adóköteles szolgáltatás (beszerzett termék vagy igénybe vett szolgáltatás) és az értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás között. Az egyes költségek tehát főszabály szerint az előtt kell felmerülniük, hogy az adóalany elvégzi azt az adóköteles tevékenységet, amelyhez e költségek kapcsolódnak. Amennyiben a felperes érvényesíti az adó teljes összegének levonásához való jogot, képesnek kell lennie annak bizonyítására, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn azzal az elvégzett adóköteles termékértékesítéssel vagy szolgáltatásnyújtással, aminek esetén a jogszabály lehetővé teszi számára az adó levonását.
- 17 A fentiek tükrében a legfelsőbb bíróság megállapította, hogy egyáltalán nem teljesült az a feltétel, amely szerint az adóalany a terméket vagy szolgáltatást a gazdasági tevékenységéhez használta fel, továbbá nem állt fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a beszerzés és az értékesítés között, mivel a felperes nem értékesítette tovább a termékeket, azok nem is képezték a tulajdonát, így a felperes nem végezhetett adóköteles ügyletet, kizárólag újracsomagolhatta a termékeket és intézkedhetett azoknak a svájci társaság mint a termékek tulajdonosa által meghatározott harmadik országokba történő kivitele iránt. A megfizetett adónak a felperes részére történő visszatérítése esetén az adót belföldön nem fizették volna meg, mivel a külföldi személy belföldön nincs adóalanyként nyilvántartásba véve. A felperes levonás iránti kérelmével érintett adó termékekre vonatkozott és nem képezte részét az e termékek újracsomagolására vonatkozó szolgáltatásnak. A felperes a külföldi személynek kizárólag az áru újracsomagolására vonatkozóan nyújtott szolgáltatást számlázta ki, és az ár nem tartalmazta a termékek beszerzési költségét.
- 18 A dolgok jelenlegi állása szerint a legfelsőbb bíróság – a Szlovák Köztársaság alkotmánybíróságának a 2018. október 11-i II. ÚS-381/2018–49. sz. állásfoglalásából eredő következtetéseire, többek között arra tekintettel, hogy sérültek az eljárásban részt vevő fél alapvető jogai, mivel nem terjesztettek előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság elé, úgy ítéli meg, hogy az alapügy elbírálása szempontjából előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé

kell terjeszteni az Európai Unió releváns rendelkezéseinek értelmezésére irányuló, fent megjelölt kérdéseket.

MUNKADOKUMENTUM