

C-234/24. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2024. március 27.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Varhoven administrativen sad (Bulgária)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2024. március 27.

Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Brose Prievidza spol.

Ellenérdekű fél:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia

Az alapeljárás tárgya

A felülvizsgálati kérelem tárgyát az Administrativen sad Sofia-grad (szófia városi közigazgatási bíróság, Bulgária; a továbbiakban: ASSG) 10613/2022. sz. közigazgatási peres ügyben hozott 2023. július 11-i 4639. sz. ítélete képezi, amellyel az említett bíróság elutasította a Brose Prievidza társaság által a Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (nemzeti központi adóhatóság, Bulgária) alá tartozó Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia (a szófia jogorvoslati, valamint adó- és társadalombiztosítási igazgatóság igazgatója, Bulgária; a továbbiakban: igazgató) 2022. október 3-i 1568. sz. határozatával helybenhagyott 2022. július 15-i P-22221122043497-004-001. sz. beszámítási és visszatérítési határozattal (a továbbiakban: határozat) szemben indított keresetet. A határozat a 2021. január 1. és december 31. közötti időszak vonatkozásában elutasította a Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: ZDDS) alapján Bulgáriában nyilvántartásba vett BROSE FAHRZEUGTEILE SE & Co. KG Coburg (Brose Coburg) társaság által a felperes részére egy szerszámkészlet (szerszámok, tooling) – „Az

S-T 08-P-9965 melléklet szerinti orsókészlet – Automatikus munkadarabtartó hegesztőrendszerben” értékesítéséről kiállított 2021. június 7-i 703047. sz. számla alapján megfizetett 24 251,92 leva (BGN) összegű hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítését.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése; EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

Fennáll-e a 2008/9 irányelv alapján a megfizetett héa visszatérítéséhez való jog, ha a visszatérítést olyan eszközök (tooling) vevője kéri, amelyek nem hagyták el az eladó tagállamának területét, és a tooling értékesítését mesterségesen leválasztották az ezen eszközök használatával előállított termékek ugyanazon vevő részére történő Közösségen belüli értékesítéseiről?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések és ítélezési gyakorlat

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv: a 138. cikk (1) bekezdésének a) és b) pontja, 168–171. cikk

A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés [helyesen: hozzáadottértékadó-visszatérítés] részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv: 3. és 4. cikk

Az Európai Unió Bíróságának 1999. február 25-i CCP ítélete (C-349/96, EU:C:1999:93); 2005. október 27-i Levob Verzekeringen és OV Bank ítélete (C-41/04, EU:C:2005:49); 2008. február 21-i Part Service ítélete (C-425/06, EU:C:2008:108); 2021. október 21-i Wilo Salmson France ítélete (C-80/20, EU:C:2021:870)

A hivatkozott nemzeti jogszabályi rendelkezések

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: ZDDS), hatályos 2007. január 1-jétől: az 53. cikk (1)–(3) bekezdése, a 68. cikk (1) és (2) bekezdése, a 69. cikk (1) és (2) bekezdése, a 81. cikk (1) és (2) bekezdése, 128. cikk

A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem az Európai Unió egy másik tagállamában letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottértékadó-visszatérítésről szóló, 2009. december 16-i N-9. sz.

Naredba (a továbbiakban: N-9. sz. rendelet): az 1. cikk (1) és (2) bekezdése, a 2. cikk (1) bekezdése

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 A Brose Prievidza egy Szlovákiában alapított, héányilvántartásba vett és letelepedett társaság. E társaság ablakvezérlőket, ajtómodulokat és emelőszerkezeteket gyárt. A társaság a Botevgradban székhellyel rendelkező bolgár „Integrated Micro-Electronics Bulgaria” EOOD (a továbbiakban: IME Bulgaria) társaságtól Közösségen belüli termékértékesítések tárgyát képező alkatrészeket vásárol tevékenységéhez.
- 2 Az IME Bulgaria megrendelést kapott a Brose Coburgtól (egy Németországban bejegyzett, mind Németországban, mind Bulgáriában héányilvántartásba vett, a Brose Prievidzával kapcsolatban álló társaságtól) a felperes részére értékesítendő alkatrészek előállításához szükséges speciális eszközök (tooling) elkészítésére.
- 3 A megrendelés teljesítését követően az IME Bulgaria 2020. május 14-én kiállította a 4921038649. sz. számlát a Brose Coburg részére nettó 62 000 euró plusz 24 000 BGN héa összegben a vevő bolgár héaszámának feltüntetése mellett. A számla tárgyát képező speciális eszközök az ügyfél tulajdonába kerültek, de az eladónál, az IME Bulgariánál maradtak, amely azokkal kizárólag a Brose Prievidza részére állít elő termékeket.
- 4 2021. június 7-én a Brose Coburg átruházta az eszközöket a Brose Prievidzára, és erről kiállította a vitatott 703047. sz. számlát nettó 62 000 euró plusz 24 251,92 BGN héa összegben.
- 5 2022. március 10-én a Brose Prievidza a 2021. január 1. és december 31. közötti időszak vonatkozásában a számla alapján megfizetett 24 251,92 BGN összegű héa visszatérítését kérte a 2008/9 irányelv és az N-9. sz. rendelet alapján.
- 6 Az ASSG előtt megtámadott határozat a határozatban és az igazgató azt helybenhagyó határozatában egyaránt szereplő következő indokolással utasította el a Brose Prievidza kérelmét: az eszközök értékesítése és a végtermékek értékesítései gazdasági szempontból oszthatatlan értékesítést képeznek, amelynek esetében az eszközök (tooling) a végtermék előállítását követően elveszítik gazdasági jelentőségüket. Mivel a felperes Közösségen belüli termékértékesítés keretében kapta meg az IME Bulgaria által előállított végtermékeket, a tooling értékesítését mint járulékos értékesítést szintén ilyen termékértékesítésként kell kezelni.
- 7 Feltételezték, hogy az eszközök értékesítéséről szóló számla kiállítása nem változtatja meg a Brose Prievidza arra irányuló gazdasági célját, hogy megkapja a Közösségen belüli termékértékesítések tárgyát képező alkatrészeket. A Bulgáriában található és felhasznált eszközökre vonatkozó vitatott számlakibocsátás nem értékesítésre vonatkozó szerződésnek, hanem lényegében

az eszközvásárlás finanszírozására vonatkozó szerződésnek minősül. Ez abból következik, hogy az ügyletnek nem kapcsolódik fizetés: a bolgár szerződéses partner általi átvétel és felhasználás ellenében nem kell ellenszolgáltatást teljesíteni. E tekintetben a külföldi szerződéses partner nem az átvevője, és nem is a tényleges felhasználója az előállított eszközöknek, bár ő fizette ki azok árát. Feltételezték, hogy a vevő alaki tulajdonos, mivel az eladó (a bolgár IME Bulgaria társaság) a speciális eszközöket a végtermékek előállításához használja fel, és azok felett irányítást és ellenőrzést gyakorol.

- 8 Az eljárásban az elsőfokú bíróság (az ASSG) azzal indokolta a határozattal szemben indított kereset elutasítását, hogy bár a felperes teljesíti a feltüntetett héának az Unió egy másik tagállamában letelepedett és héányilvántartásba vett adóalany részére történő visszatérítésének a 2008/9 irányelv és az N-9. sz. rendelet 1. cikkének (2) bekezdése szerinti feltételeit, e szabályozások nem vonatkoznak a jogellenesen – többek között a teljesített Közösségen belüli termékértékesítések tekintetében – feltüntetett héának minősülő összegekre.
- 9 Az elsőfokú bíróság a héairányelvnek a Bíróság C-349/96. sz. ügyben hozott ítélete és C-41/04. sz. ügyben hozott ítélete szerinti értelmezésére alapozza következtetéseit. Az ASSG abból indult ki, hogy az említett ítéletekben foglaltaknak megfelelően a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból, illetve értékesítésből álló ügyleteket a héarendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani. Különösen, valamely szolgáltatást vagy értékesítést akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz vagy -értékesítéshez képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó vagy termékértékesítő főszolgáltatását vagy -értékesítését a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni.
- 10 Az ASSG egyetértett az adóhatóság azon megállapításával, hogy a jelen esetben pontosan ez a helyzet, mert a tooling értékesítése járulékosnak minősül az IME Bulgaria által a Brose Prievidza részére gyártott és értékesített alkatrészek Közösségen belüli értékesítéseikhez képest. Ezt az iratokban szereplő, az IME Bulgaria szerszámgyártónak szóló megrendelés bizonyítja, amelyből egyértelműen kitűnik, hogy az eszközök előállítását kizárólag a Brose Prievidza tevékenységéhez szükséges munkadarabok előállítása céljából rendelte meg a Brose csoportból egy, a vevővel kapcsolatban álló személy, minek körében mind az eszközöket, mind a munkadarabokat ugyanaz az eladó, az IME Bulgaria társaság állítja elő. Az előállított eszközök tulajdonjoga azok elkészítését követően először a Brose Coburgra, majd erről a felperesre szállt át, a szerszámok azonban nem hagyták el Bulgáriát, és azokat az eladó IME Bulgaria kizárólag a felperes munkadarabok elkészítésére vonatkozó megrendeléseinek teljesítéséhez használta fel.
- 11 A Brose Prievidza és az IME Bulgaria közötti ügyletek fő célját tehát a munkadarabok elkészítése és értékesítése képezte, míg az eszközök értékesítése olyan járulékos értékesítés volt, amely hozzájárult a főértékesítést képező

Közösségen belüli termékértékesítések teljesítéséhez; a szerszám a végtermékek előállítását követően elveszíti gazdasági jelentőségét. A járulékos értékesítés a főértékesítés adójogi sorsát osztja. Az adójogi bánásmód e szabályozása az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlatán alapul, amely szerint bizonyos körülmények között két vagy több, alakilag különálló olyan termékértékesítést, amelyeket külön-külön teljesíthetnek, és amelyek ennek megfelelően önmagukban adókötelesek vagy adómentesek, egységes ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e termékértékesítések egymástól nem függetlenek. Ezekben az esetekben a járulékos értékesítés a főértékesítés adójogi sorsát osztja (a C-41/04. sz. ügyben hozott ítélet 21. pontjában szereplő megállapítások). E tekintetben nem bír jelentőséggel, hogy a fő- és a járulékos értékesítés kifizetésére nem egy összegben kerül sor, vagy hogy a fő- és a vitatott értékesítést alakilag különböző eladók teljesítik.

- 12 Ha a végtermékek értékesítése Közösségen belüli termékértékesítésnek minősül, akkor a kiszámlázott tooling értékesítése is Közösségen belüli termékértékesítésnek minősül, és ezért a ZDDS 53. cikkének (1) bekezdése alapján nulla százalékos adómérték alá tartozik. Az adóhatóság ezért helyesen állapította meg, hogy az eladó nem tüntethetett fel héát a szerszámok értékesítéséről kiállított vitatott számlán azon végtermékek Közösségen belüli értékesítésére tekintettel, amelyekhez ezen eszközöket felhasználták. A felperes ezért jogosulttá sem vált a megfizetett héa visszatérítésére a 2009. december 16-i N-9. sz. rendelet (a 2008/9 irányelv 4. cikkét átültető) 1. cikkének (2) bekezdése alapján.

Az alapeljárás feleinek alapvető érvei

- 13 A Brose Prievidza a következőket kifogásolja felülvizsgálati kérelmében: az elsőfokú bíróság (az ASSG) megalapozatlanul értett egyet az adóhatóság azon álláspontjával, hogy a közvetlen eladó, a Brose Coburg jogellenesen tüntette fel a héát a vitatott számlán. Mivel az értékesített szerszámokat nem fuvarozták el másik tagállamba, belföldön teljesített adóköteles értékesítésről van szó.
- 14 Az elsőfokú bíróság megalapozatlanul feltételezte, hogy a szerszámok értékesítése járulékosnak minősül az azokkal készített, egy adóellenőrzés alá vont vevő részére teljesített Közösségen belüli termékértékesítések tárgyát képező munkadarabok értékesítéséhez képest, mert a két ügyletet gazdasági szempontból egyetlen értékesítésnek kell tekinteni, amelyet mesterségesen elemekre bontottak. Az elsőfokú bíróság e tekintetben az Európai Unió Bíróságának a C-41/04. sz. ügyben és a C-349/96. sz. ügyben kialakított, a jelen ügyre nem alkalmazható ítélkezési gyakorlatát vette alapul. Az említett bíróság szintén tévesen hivatkozott a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária; a továbbiakban: VAS) közigazgatási peres ügyekben hozott olyan jogerős ítéleteinek indoklására, amelyek tárgyát a szóban forgókhoz hasonló eszközök (IME Bulgariához hasonló) előzetes értékesítőjének és gyártójának héafizetési kötelezettségével kapcsolatos jogviták képezték.

- 15 Az elsőfokú bíróság nem vette figyelembe, hogy a jelen esetben az IME Bulgaria az eszközöket átruházta a Brose Coburgra, amely azokat a vitatott számlával a Brose Prievidzára ruházta át, anélkül azonban, hogy az értékesítés tárgyát elfuvarozták volna Szlovákiába. Az elsőfokú bíróság azt sem vette figyelembe, hogy egy járulékos értékesítéshez szükséges, hogy mindkét értékesítést ugyanaz az eladó teljesítse, ami a jelen esetben nem így van.
- 16 Végezetül egyrészt az előállított munkadarabok értékesítéseinek, másrészt az eszközöknek a kifizetésére emellett nem együttesen került sor szemben azzal, ahogyan azt a ZDDS 128. cikke az értékesítés járulékos értékesítésnek minősítéséhez megköveteli. Az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata, amely szerint az értékesítés járulékos értékesítésnek minősítése szempontjából nem bír jelentőséggel, hogy a fizetésre együttesen került-e sor, nem releváns az adóalany terhére nem értelmezhető héairányelv átültetésének módja miatt.
- 17 Az Európai Unió Bíróságának állandó ítélkezési gyakorlatával ellentétben az ASSG abból indult ki, hogy a vitatott értékesítés nulla százalékos adómérték alá tartozik, különösen mivel a héairányelv 138. cikke szerinti héamentesség az adóalany olyan joga, amelynek gyakorlására az adóalany nem kötelezhető. Emellett egyrészt az előállított munkadarabok, másrészt az eszközök értékesítésének kifizetésére nem együttesen került sor.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

- 18 A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint helytálló az elsőfokú bíróság azon ténymegállapítása, hogy a Brose Prievidza tevékenységéhez szükséges alkatrészek értékesítéseinek az alkatrészek előállításához feltétlenül szükséges tooling értékesítéseiről történő mesterséges leválasztásáról van szó. Ez a következtetés a C-425/06. sz. ügyben hozott 2008. február 21-i ítélet 56. és 57. pontjában foglalt értelmezési útmutatáson alapul.
- 19 Ezt az útmutatást a jelen ügyre alkalmazva a következőket kell figyelembe venni: a Brose Coburg és a Brose Prievidza között fennálló tényleges kapcsolatot; azt a körülményt, hogy az IME Bulgaria által a Brose Prievidza részére teljesített értékesítések elemekre vannak bontva, mivel az eladó az előállított alkatrészeket közvetlenül a felperesnek, az azok előállításához feltétlenül szükséges eszközöket viszont a vevővel kapcsolatban álló közvetítő személyen keresztül a Brose Prievidzának értékesíti; a tooling értékesítése önmagában vizsgálva gazdaságilag logikátlanak tűnik, mert az eszközök az eladónál, az IME Bulgariánál maradnak, minek körében azok nélkül nem állíthatók elő azok az alkatrészek, amelyeket Közösségben belüli termékértékesítések keretében a Brose Prievidzának értékesítenek.
- 20 A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint nem állították, és nem is bizonyították, hogy az értékesítések elemekre bontásának egyetlen célja abban áll, hogy a Brose Prievidza adóelőnyhöz jusson, és azt sem, hogy adott esetben miben áll ez az előny.

- 21 Arra tekintettel, hogy a jelen ügyben az a kérdés képezi a vita tárgyát, hogy a Brose Coburg jogszerűen tüntette-e fel az adót a tooling értékesítéséről kiállított számlán, és hogy a Brose Prievidza végső soron jogosult-e a 2008/9 irányelv alapján az ezen értékesítés tekintetében megfizetett héa visszatérítésére, a kérdést előterjesztő bíróság a következőket tartja megállapítottnak:
- 22 Amint azt az ASSG megállapította, az N-9. sz. rendelet 1. cikkének a 2008/9 irányelv 4. cikkének b) pontját átültető (2) bekezdése értelmében az irányelv (illetve a rendelet) nem alkalmazandó az olyan termékértékesítés tekintetében kiszámlázott héára, amely a 2006/112/EK irányelv 138. cikke vagy 146. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében adómentességet élvez vagy élvezhet.
- 23 Először is vitatott, hogy a tooling értékesítése mint járulékos értékesítés adómentesnek vagy adómentesség alá tartozónak minősíthető-e, ha bizonyos, hogy annak tárgya nem hagyta el az eladó államát.
- 24 Megállapítást nyert továbbá, hogy a VAS-nak léteznek olyan (az ASSG által is hivatkozott) jogerős ítéletei, amelyek tárgyát a szóban forgókhoz hasonló eszközök (IME Bulgariához hasonló) előzetes értékesítőjének és gyártójának héafizetési kötelezettségével kapcsolatos jogviták képezték. Ezen ítéletek indokolása szerint a szóban forgókhoz hasonló eszközök értékesítése járulékosnak minősül az ezen eszközökkel előállított munkadarabok Közösségen belüli értékesítéséhez képest, és ezért nulla százalékos adómérték alá tartozik. Ez az indokolás többek között a héairányelvnek a C-425/06. sz. ügyben hozott ítélet 48. pontja, a C-349/96. sz. ügyben hozott ítélet 26. pontja és a C-41/04. sz. ügyben hozott ítélet szerinti értelmezésén alapul.
- 25 A VAS más hasonló ügyekben is kialakított ítélkezési gyakorlatot, amely szerint az Unió egy másik tagállamában letelepedett, toolingot vásárló társaság a 2008/9 irányelv alapján nem jogosult Bulgáriában az eszközök beszerzése tekintetében megfizetett héa visszatérítésére, mert a tooling értékesítése járulékosnak minősül az ezen eszközökkel előállított munkadarabok ugyanezen társaság részére történő Közösségen belüli értékesítéséhez képest. A jelen ügy tényállásához képest az jelenti az egyetlen különbséget, hogy az eszközök tulajdonjogának átruházása során nem járt el közvetítő társaság; az említett ügyekben az eszközöket a gyártó közvetlenül a visszatérítési kérelmet benyújtó és az előállított munkadarabok vevőjének minősülő társaságra ruházta át.
- 26 Azt a logikát követve, hogy a mesterségesen elemekre bontott értékesítéseknek egyetlen, mégpedig a főértékesítésre alkalmazandó adózási szabályozás hatálya alá kell tartozniuk, a tooling értékesítése, csakúgy, mint az eszközökkel előállított alkatrészek értékesítése, nulla százalékos adómérték alá tartozik. Eszerint a Brose Prievidza a 2008/9 irányelv átültetett rendelkezése alapján – amint azt az elsőfokú bíróság megállapította – nem jogosult az eszközök értékesítése tekintetében megfizetett héa visszatérítésére.

- 27 A héairányelvnek a Bíróság által a C-80/20. sz. ügyben hozott ítéletben elvégzett értelmezésére tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság számára kérdésesnek tűnik, hogy ez a következtetés a jelen esetben ténylegesen összeegyeztethető-e az uniós joggal. Az említett ügy alapjául szolgáló eljárásban a vita tárgyát a 2008/9 irányelv szerinti, a tooling értékesítése tekintetében megfizetett héa visszatérítéséhez való jog képezte olyan helyzetben, amelyben a visszatérítést a Franciaországban letelepedett vevő kérte, aki olyan termékek Közösségen belüli értékesítéseinek címzettje is volt egyben, amelyeket a berendezések Romániában héanyilvántartásba vett és letelepedett eladója ugyanezen berendezések használatával állított elő. A jelen esethez hasonlóan a vitatott toolingértékesítés tárgya nem hagyta el az eladó államának területét, és az azzal előállított áru Közösségen belüli értékesítések tárgyát képezte.
- 28 Bár az említett ügyben előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé terjesztett kérdések és az azokra adott válaszok a 2008/9 irányelv szerinti visszatérítéshez való jog gyakorlásának feltételeire vonatkoztak, úgy tűnik, hogy e jog fennállását nem vonták kétségbe a jelenlegihez hasonló esetben.
- 29 A kérdést előterjesztő bíróság rámutat a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél azon megalapozott álláspontjára, hogy a C-41/04. sz. ügy, a C-572/07. sz. ügy és a C-392/11. sz. ügy alapjául szolgáló ügyek különböznek a jelen ügytől annyiban, hogy az említett ügyekben járulékos értékesítéseknek minősített értékesítésekre ugyanazon felek között került sor. Ez a C-80/20. sz. ügy alapjául szolgáló ügyre is vonatkozik, amelyben a tooling és az azzal előállított munkadarabok gyártója mind a berendezéseket, mind a munkadarabokat közvetlenül egy Románián kívül letelepedett személynek értékesítette, aki a berendezések beszerzése tekintetében megfizetett héa visszatérítését kérte. Másfelől a C-425/06. sz. ügyben, akárcsak a jelen ügyben, különböző eladók és az értékesítések egy címzettje volt érintett, az említett ügyben azonban az értékesítések esetleges elemekre bontása adóvisszaélést szolgált, míg a jelen ügyben ilyet nem állítottak, és nem is bizonyítottak.
- 30 A fenti indokok alapján a kérdést előterjesztő bíróság felfüggeszti a felülvizsgálati eljárást, és előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjeszt az Európai Unió Bírósága elé.