



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2012. március 29.*

„HÉA — Hatodik irányelv — A 17. cikk (2) bekezdésének b) pontja — Harmadik országból behozott termék adóztatása — Nemzeti szabályozás — A behozatali HÉA levonásához való jog — Feltétel — A HÉÁ-nak az adós általi tényleges megfizetése”

A C-414/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (Franciaország) a Bírósághoz 2010. augusztus 19-én érkezett, 2010. július 30-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Véleclair SA**

és

a **Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits és J.-J. Kasel (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: R. Şereş tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. október 12-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Véleclair SA képviseletében É. Arcil ügyvéd,
- a francia kormány képviseletében N. Rouam és G. de Bergues, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében C. Blaschke és T. Henze, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviseletében C. Wissels, meghatalmazotti minőségben,
- a portugál kormány képviseletében S. Jaulino, valamint L. Ines Fernandes és R. Campos Laires, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: francia.

– az Európai Bizottság képviselőjében D. Recchia és C. Soulay, valamint F. Dintilhac, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2011. november 17-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (2) bekezdése b) pontjának értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Véleclair SA és a ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État között, a behozatali hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonásához való jogot az említett adó adós általi tényleges megfizetésének alárendelő nemzeti szabályozás tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

A hatodik irányelv

- 3 A hatodik irányelv 10. cikkének (1) bekezdése előírja:

- „a) »adóköteles esemény« olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei megvalósulnak [helyesen: adóztatandó tényállás: olyan tényállás, amely által az adó felszámíthatóságához szükséges törvényi feltételek megvalósulnak];
- b) az adó »felszámíthatósága« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannyal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.”

- 4 A hatodik irányelv 10. cikkének (2) és (3) bekezdése pontosítja:

„(2) Az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik.

[...]

Az előző rendelkezésektől eltérően a tagállamok előírhatják, hogy az adó felszámíthatósága – egyes értékesítésekre vagy adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan – a következő időpontokban keletkezzen:

- legkésőbb a számla vagy a számlát helyettesítő bizonylat kibocsátása, vagy
- legkésőbb az ellenérték átvétele, vagy
- az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] tényleges beállításának időpontját követő meghatározott időszakon belül, amennyiben a számla vagy a számlát helyettesítő bizonylat kiállítása nem, vagy csak később [helyesen: késedelmesen] valósul meg.

(3) Az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] akkor merül fel, és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékeket behozzák. Amennyiben a termékek a 7. cikk (3) bekezdésében említett feltételek egyike alá tartoznak a Közösség területére való belépéskor, az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] csak akkor merül fel, és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékekre már nem terjednek ki a feltételek.

Amennyiben azonban a behozott termékekre vámok, mezőgazdasági lefölözések vagy a közös politika által létesített azonos hatású terhek vonatkoznak, az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] akkor merül fel és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] e közösségi terhek tekintetében felmerül, és azok a terhek felszámíthatóvá válnak.

Amennyiben a behozott terméket az ilyen közösségi adók egyike sem terheli, az adóköteles eseményre [helyesen: adóztatandó tényállásra] és az adó felszámíthatóvá válásának időpontjára vonatkozóan a hatályos vámszabályokat alkalmazzák.”

5 A hatodik irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdése kimondja:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

- a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani, [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy fog teljesíteni;
- b) a behozott termékekre belföldön fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó;

[...]”

6 A hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének b) pontja és (2) bekezdése előírja:

„(1) Ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak

[...]”

- b) a 17. cikk (2) bekezdésének b) pontja szerinti adólevonási joghoz behozatali okmánnyal kell rendelkeznie, amely őt címzettként vagy importőrként tünteti fel, és amelyből a fizetendő adóösszeget meg lehet állapítani, vagy amelynek alapján azt ki lehet számítani;

[...]”

(2) Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban keletkezett összes fizetendő adó összegéből levonja azon adó összegét, amelyre nézve, ugyanazon időszak alatt, levonási joga keletkezett, és amelyet az (1) bekezdés rendelkezései szerint lehet érvényesíteni.

[...]”

- 7 A hatodik irányelv 21. cikkének 2. pontja kimondja:

„A hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személy a következő:

[...]

2. importnál: azon személy vagy személyek, aki(ke)t azon tagállam, amelybe a termékeket importálják, az adó fizetésére kötelezett személynek jelöl meg, illetve ismer el.”

A nemzeti szabályozás

- 8 A Code général des impôts [általános adókodeks] (a továbbiakban: CGI) 271. cikke II. pontjának 1. alpontja a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, és feltéve, hogy ezen ügyletek adólevonásra jogosítanak, az adóalany levonhatja azt az adót:

[...]

- b) amely a behozatalt terhelte

[...]”

- 9 A CGI 291. cikke I. pontja 1. alpontjának a. pontja pontosítja:

„Termékimport a következő:

- a. az Európai Közösséghez nem tartozó államból vagy területről származó olyan termék belépése Franciaország területére, amelyet nem bocsátottak szabad forgalomba [...]”

- 10 A CGI 293A. cikkének 1. pontja előírja:

„Importnál az adóztatandó tényállás és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék a 291. cikk I. pontjának 2. alpontja értelmében behozottnak tekintendő.

[...]

Az adót a behozatali nyilatkozaton a termékek valós címzettjeként feltüntetett személy köteles megfizetni.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 11 A Véleclair 1992-től 1995-ig Vietnámból származónak feltüntetett kerékpárokat importált. A francia vámhatóság azonban úgy ítélte meg, hogy azok valójában Kínából származtak, jegyzőkönyvet vett fel tehát hamis eredetmegjelölés okán. Következésképpen a Véleclairre közel 4 millió euró összeget kitevő vámot, valamint dömpingellenes vámot vetett ki, amelyek után 735 437 euró összegű HÉÁ-t volt köteles megfizetni.

- 12 A Véleclair nem fizette meg e HÉÁ-t és a vámhatóság értesítette erről az adóhatóságot, amelynek tehát követelése keletkezett e társasággal szemben. 1999. február 12-i végzésében a juge commissaire [a fizetése képtelenségi eljárás lefolytatását felügyelő bírósági ülnök] megállapította ezen igény elkésettségét azon indokkal, hogy azt nem jelentették be joghatályosan a Véleclair fizetőképességének helyreállítása iránti eljárás megindításának közzétételét követő 12 hónapon belül. E végzést megerősítette a Cour de cassation [Semmítőszék] 2003. július 8-i ítélete.
- 13 A Véleclair az 1997. december 31-ig 723 503,37 euró levonható HÉA-különbözetnek az elkerült vámok utáni behozatali HÉA növelése okán történő visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be.
- 14 E kérelmet az adóhatóság elutasította azzal az indokkal, hogy a CGI rendelkezései szerint a behozatali HÉA levonhatósága annak tényleges előzetes megfizetését feltételezi. Az adóhatóság által védett álláspontot első fokon megerősítette a tribunal administratif d'Orléans [orléans-i közigazgatási bíróság]. Mivel a cour administrative d'appel de Nantes [nantes-i fellebviteli közigazgatási bíróság] elutasította az e határozat ellen benyújtott fellebbezést, a Véleclair felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Conseil d'État-hoz.
- 15 E bíróság előtt a Véleclair állította, hogy a levonáshoz való jogának gyakorlása nem rendelhető alá az esedékes adó tényleges megfizetésének; mivel a CGI 271. cikke II. pontja 1. alpontja b. pontjának rendelkezései – amennyiben előírják, hogy a behozatali HÉA levonásához való jog feltétele az adóhatóság általi tényleges beszédés, nem pedig csak annak esedékessége – összeegyeztethetetlenek a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése b) pontjának rendelkezéseivel.
- 16 Ilyen körülmények között a Conseil d'État úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontja – többek között a csalás veszélyére figyelemmel – lehetővé teszi-e, hogy valamely tagállam a behozatali [HÉA] levonásához való jogot alárendelje ezen adó adóalany általi tényleges megfizetésének, amennyiben a behozatali [HÉA] alanya és a megfelelő levonás jogosultja, mint ahogy Franciaországban, ugyanaz a személy?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 17 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság kényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy lehetővé teszi, hogy valamely tagállam a behozatali HÉA levonásához való jogot alárendelje az említett adó adóalany általi tényleges megfizetésének, amennyiben az utóbbi a levonási jog jogosultja is.
- 18 E kérdés megválaszolása érdekében először is emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontjának megfogalmazása szerint az adóalany levonhatja a behozott termékekre „fizetendő, illetve megfizetett” HÉÁ-t.
- 19 Ennélfogva maga e rendelkezés szövege, amely átveszi a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjában használt kifejezést, amely szerint az adóalanyok levonhatják a „fizetendő, illetve megfizetett” HÉÁ-t az olyan termékek után, amelyeket részükre más adóalany értékesített vagy fog értékesíteni, világosan előírja, hogy az adóalany adólevonási joga nemcsak a megfizetett HÉÁ-ra vonatkozik, hanem az fizetendő, azaz a még meg nem fizetett HÉÁ-ra is.
- 20 Amint azt a főtanácsnok az indítványa 56–58. pontjában megállapította, a „fizetendő” fogalom ugyanis esedékes adótartozásra utal, és azt feltételezi, hogy az adóalanynak kötelezettsége áll fenn a HÉA azon összegének megfizetésére, amelynek előzetesen felszámított adóként történő levonását kéri.

- 21 Hozzá kell tenni, hogy egyrészt, ha az uniós jogalkotó a behozatali HÉA levonásához való jogot az említett HÉA tényleges előzetes megfizetésének kívánta volna alárendelni, azt kifejezetten is megtehetette volna, például az említett 17. cikkben a „fizetendő” kifejezés eltörlésével.
- 22 Másrészt a hatodik irányelv 10. cikkének (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 17. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy a HÉA-levonási jog keletkezése független attól a tényről, hogy megtörtént-e a behozott termék vagy termékek fizetendő ellenértékének kifizetése.
- 23 Ebből következik, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése b) pontjának alkalmazásában a behozatali HÉA levonásához való jog főszabály szerint nem rendelhető alá ezen HÉA tényleges előzetes megfizetésének.
- 24 Másodszor, meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése b) pontjának ilyen értelmezését megerősítik a hatodik irányelv más rendelkezései is.
- 25 Ugyanis egyrészt a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját, amely – amint az a jelen ítélet 19. pontjából kitűnik – szintén a „fizetendő, illetve megfizetett” kifejezést használja, úgy kell értelmezni, hogy az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő HÉÁ-t befizették-e, vagy sem az államkincstárba, nem befolyásolja az adóalany levonási jogát (lásd ebben az értelemben a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 54. pontját).
- 26 Másrészt, amint azt a főtanácsnok az indítványa 37. pontjában megállapította, a hatodik irányelvnek „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” című 18. cikke az (1) bekezdésének b) pontjában annak előírására korlátozódik, hogy a behozatali HÉA levonásához való jogának gyakorlásához az adóalany egyetlen kötelezettsége, hogy behozatali okmánnyal rendelkezzen, amely őt címzettként vagy importőrként tünteti fel, és amelyből a fizetendő adóösszeget „meg lehet állapítani, vagy amelynek alapján azt ki lehet számítani”. Ebből következik, hogy maga az említett levonási jog gyakorlása nincs alárendelve a behozatali HÉA tényleges előzetes megfizetésének.
- 27 Harmadszor pontosítani kell, hogy a fenti értelmezés megfelel a hatodik irányelv céljainak, mivel lehetővé teszi, hogy a levonási jog, amely főszabály szerint nem korlátozható, a HÉA mechanizmusának szerves része maradjon, és a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében továbbra is azonnal érvényesülhessen (lásd ebben az értelemben a C-439/04. és C-440/04. sz. Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 47. pontját).
- 28 Ráadásul az említett értelmezés a legmegfelelőbb az adósemlegesség elve tiszteletben tartásának biztosításához.
- 29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő, esedékes vagy megfizetett HÉA terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös HÉA-rendszer tehát minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy maguk az említett tevékenységek HÉA-kötelesek (lásd különösen a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 48. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 30 Márpedig, a főtanácsnok indítványának 39–42. pontjában részletesebben kifejtett indokok miatt, a behozatali HÉA levonásához való jognak a HÉA tényleges előzetes megfizetésének való alárendelése azzal járna, hogy az adóalanyt bizonyos ideig pont olyan, nem rá tartozó gazdasági tehernek veti alá, amelyet a levonási rendszer el kívánt kerülni.
- 31 Ezen értelmezést nem kérdőjelezi meg az az érv, amely szerint a behozatali HÉA tényleges előzetes megfizetése hiányában a csalás vagy a HÉA-kijátszás veszélye állna fent.

- 32 Ugyanis először is, amint az az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, a lehetséges adókijátszások, adókikerülések, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat. A HÉA-levonást kérő feladata annak bizonyítása, hogy teljesülnek az adólevonás kedvezményében való részesülés feltételei, és amennyiben az adóhatóság megállapítja, hogy az adólevonási jogot csalárd módon gyakorolták, a hatóság jogosult visszamenőlegesen a levont összegek megfizetését követelni. Továbbá a nemzeti bíróságnak meg kell tagadnia az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha az iratokban foglalt objektív körülmények alapján megállapítható, hogy ezt a jogot csalárd módon gyakorolták (lásd különösen a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 54. és 55. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 33 Továbbá nem lehet érvényesen azt állítani, hogy valamely behozatal olyan ügyletnek minősül, amely esetében fokozottan fennáll a csalás vagy a visszaélés veszélye. Ugyanis valamely termék behozatala olyan fizikai aktus, amelyet az illetékes hatóság igazol és ellenőrizhet az említett termék vám alá vonása okán.
- 34 Végül, az a körülmény, hogy a behozatali HÉA-kötelezett az említett HÉA-levonási jog jogosultja is, nem olyan jellegű, hogy megnövelje a HÉA-csalás vagy -kijátszás veszélyét. Ezzel szemben, amint az Európai Bizottság érvel, az a körülmény, hogy egy és ugyanazon személy a HÉA-kötelezett és a levonási jog jogosultja, közelíti a helyzetet a hatodik irányelvben a HÉA tekintetében előírt fordított adózási eljáráshoz. Márpedig, amint azt az uniós jogalkotó a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) (42) preambulumbekkezdésében megismételte, e rendszer többek között lehetővé teszi bizonyos ügyletfajták esetében az adócsalás és az adókikerülés megakadályozását.
- 35 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem teszi lehetővé, hogy valamely tagállam a behozatali HÉA levonásához való jogot alárendelje az említett adó adóalany általi tényleges megfizetésének, amennyiben az utóbbi a levonási jog jogosultja is.

A költségekről

- 36 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem teszi lehetővé, hogy valamely tagállam a behozatali hozzáadottérték-adó levonásához való jogot alárendelje az említett adó adóalany általi tényleges megfizetésének, amennyiben az utóbbi a levonási jog jogosultja is.

Aláírások