

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2017. november 23.(\*)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – Adóalap – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 11. cikk C. része (1) bekezdésének második albekezdése – Az adóalap csökkentéséhez való jognak a másik szerződő fél nemfizetése esetén történő korlátozása – A tagállamokat az átültetés során megillető mérlegelési mozgástér – A gazdasági szereplő általi előfinanszírozás időtartamának arányossága”

A C-246/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Commissione tributaria provinciale di Siracusa (siracusai helyi adóügyi bíróság, Olaszország) a Bírósághoz 2016. április 28-án érkezett, 2016. március 7-i határozatával terjesztett elő az

**Enzo Di Maura**

és

az **Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, J.-C. Bonichot (előadó), A. Arabadjiev, S. Rodin és E. Regan bírák,

előtanácsnok: J. Kokott

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: G. De Bellis avvocato dello Stato,
- az Egyesült Királyság kormánya képviseletében J. Kraehling és G. Brown, meghatalmazotti minőségben, segítőtjük: E. Mitrophanous barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében F. Tomat és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2017. június 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

## Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 11-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 11. cikke C. része (1) bekezdésének, valamint az arányosság, az uniós jog tényleges érvényesülése és a hozzáadottértékadó (hÉa) semlegessége elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Enzo Di Maura és az Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (adóhatóság – siracusai tartományi igazgatóság, Olaszország; a továbbiakban: adóhatóság) között a 2004-es adóévet érintő és a hÉaalap csökkentésére vonatkozó adómegállapító határozat tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették el.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

3 A hatodik irányelv 11. cikke A. részének (1) bekezdése, amely az adóalap csökkentését szabályozza, a következőképpen rendelkezik:

„Lemondás, visszautasítás [helyesen: felmondás, elállás, teljesítés megghiúsulása], illetve teljes vagy részleges nemfizetés, avagy az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árengedmény esetén az adóalap a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökken.

A tagállamok azonban a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek e szabálytól.”

#### *Az olasz jog*

4 Az 1976. október 26-i decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (a hozzáadottértékadó bevezetéséről és szabályozásáról szóló 633. sz. köztársasági elnöki rendelet; a GURI 1972. november 11-i 292. száma; a továbbiakban: köztársasági elnöki rendelet) tényállás idején hatályos változata szerinti 26. cikke, amely „Az adóalap vagy az adó módosítása” címet viseli, a (2) bekezdésében kimondja:

„Ha a 23. és 24. cikkben meghatározott könyvelésbe vételt követően valamely kiszámlázott ügylet semmisség megállapítása, megsemmisítés, elállás, megszüntetés, felmondás vagy más hasonló ok vagy eredménytelen fizetéseképtelenségi eljárás, illetve végrehajtási eljárás miatti teljes vagy részleges nemfizetés következtében vagy szerződésben kikötött visszatérítés vagy árengedmény érvényesítésének eredményeként egészben vagy részben megghiúsul, vagy adóalapot képező összege csökken, a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója a 19. cikk alapján levonhatja, majd a 25. cikk szerint könyvelésbe veheti a módosításnak megfelelő adóösszeget. Ebben az esetben a termék vevője, illetve a megrendelő, aki ez utóbbi cikk alapján az ügyletet már könyvelésbe vette, a 23. vagy 24. cikknek megfelelően köteles könyvelésbe venni a módosítást, ez azonban nem érinti a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója részére általa kártérítésként kifizetett összeg visszatérítéséhez való jogát.”

5 A kérdést elterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az adóhatóság és az olasz bíróságok következetesen úgy értelmezték e rendelkezést, hogy nemfizetés esetén az adóalap csökkentése érdekében az adóalanynak bizonyítékkal kell szolgálnia a fizetéseképtelenségi eljárások eredménytelenségéről, amire csak az esetleges vagyonszelvvel kapcsolatos észrevételek

megtételére nyitva álló határid? lejártát követ?en, illetve – vagyonfelosztási terv hiányában – a fizetése képtelenségi eljárást lezáró végzéssel szembeni kifogás el?terjesztésére rendelkezésre álló határid? lejártakor van lehet?ség.

### **Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések**

6 E. Di Maura, mivel az egyik ügyfele, akinek megállapították a fizetése képtelenségét, egy 35 000 euró összeg? számlát nem egyenlített ki vele szemben, megfelel? mértékben csökkentette a héalapját, amire álláspontja szerint a köztársasági elnöki rendelet hivatkozott rendelkezései alapján jogosult volt.

7 Az adóhatóság azzal az indokkal utasította el e korrekciót, hogy arra csak fizetése képtelenségi eljárás vagy egyéni végrehajtási eljárás eredménytelen lefolytatását követ?en van lehet?ség, vagyis miután megbizonyosodtak arról, hogy a követelést nem egyenlítik ki, nem pedig a fizetése képtelenséget megállapító olyan egyszer? ítéletet követ?en, mint amelyet E. Di Maura adósa tekintetében hoztak.

8 Ez utóbbi keresetet indított a Commissione tributaria provinciale di Siracusa (siracusai helyi adóügyi bíróság, Olaszország) el?tt, arra hivatkozva, hogy, épp ellenkez?leg, az adóalap ellenérték megfizetése elmaradása miatt való csökkentésére az adós fizetése képtelenségének a megállapítása id?pontjában kell, hogy sor kerülhessen.

9 E bíróság kétségeit fejezi ki a köztársasági elnöki rendelet hivatkozott rendelkezésének az arányosság, az uniós jog tényleges érvényesülése és a héasemlegesség elvével való összeegyeztethet?ségét illet?en, figyelemmel különösen a fizetése képtelenségi eljárások olaszországbeli átlagos id?tartamára, amelynek kapcsán megjegyzi, hogy nem ritka, hogy az meghaladja a tíz évet. Úgy véli továbbá, hogy az adóalap csökkentéséhez való jog tekintetében az olasz jog által felállított korlát túlzott mérték?, mivel a hatodik irányelv e korlátozási típust a nemfizetésnek, nem pedig a fizetése képtelenségi és végrehajtási eljárások eredménytelenségének a feltételéhez köti.

10 E körülmények között a Commissione tributaria provinciale di Siracusa (siracusai helyi adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Tekintettel a [hatodik] irányelvnek a felek által kikötött ellenszolgáltatás megfizetésének teljes vagy részleges elmaradása esetén alkalmazott adóalap?csökkentésre és az adóköteles ügyletekre felszámított héal módosítására vonatkozó 11. cikke C. részének (1) bekezdésére és 20. cikke (1) bekezdése b) pontjának második mondatára, összhangban áll?e az arányosságnak és a tényleges érvényesülésnek az EUM[?Szerz?désben] rögzített elveivel és a héal alkalmazását szabályozó semlegesség elvével az olyan korlátozások el?írása, amelyek – a fizetése képtelenségi eljárás el?re nem látható id?tartamához kapcsolódó id?beli ütemezés szempontjából is – lehetetlenné vagy rendkívül nehézé teszik az adóalany számára a nem vagy csak részben megfizetett ellenszolgáltatással kapcsolatos adóösszeg visszaigénylését?

2) Az els? kérdésre adott igenl? válasz esetén, összhangban áll?e a fent hivatkozott elvekkel [köztársasági elnöki rendelet] 26. cikke (2) bekezdésé[hez] hasonló olyan szabályozás, amely az adó visszatérítéséhez való jogot az eredménytelen fizetése képtelenségi eljárások el?zetes lefolytatásának bizonyításához köti, vagyis arra [a] tagállam ítélezési gyakorlata és adóhatósági gyakorlata szerint kizárólag a vagyon végleges felosztásának eredménytelensége vagy – ennek hiányában – a felszámolási eljárást lezáró végzés joger?re emelkedését követ?en kerülhet sor, abban az esetben is, ha ezek a tevékenységek a követelés összege, behajthatóságának valószínűsége és a fizetése képtelenségi eljárás költségei alapján egyértelm?en nem

gazdaságosak, figyelembe véve, hogy egyébként az említett el?feltételek bekövetkezésére a cs?deljárás megindításától számított több év elteltével kerülhet sor?”

### **Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?**

11 Kérdéseivel, amelyeket célszer? együttesen vizsgálni, a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell?e értelmezni, hogy a tagállamok a héaalap teljes vagy részleges nemfizetés esetén való csökkentését a fizetéseképtelenségi eljárások eredménytelenségének a feltételéhez köthetik, amennyiben az ilyen eljárás akár több mint tíz évig is elhúzódhat.

12 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy az adóalap harmonizációja érdekében a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja el?írja, hogy belföldön ezen adóalap f?szabály szerint magában foglal mindent, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó vagy a szolgáltatást teljesít? ezért az értékesítésért az átvev?t?, a szolgáltatás címzettjét?l vagy harmadik személyt?l kap vagy kapnia kell.

13 E rendelkezés a hatodik irányelv alapvet? elvének kifejez?dése, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amelyb?l az következik, hogy az adóhatóság a héa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany maga e címen beszedett (1997. július 3?i Goldsmiths ítélet, C?330/95, EU:C:1997:339, 15. pont).

14 Ezen elvvel összhangban a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének els? albekezdése, amely felmondás, elállás, teljesítés megghiúsulása, illetve teljes vagy részleges nemfizetés, avagy az ügylet teljesítése utáni árengedmény esetén az adóalap csökkentésére, ebb?l következ?en pedig az adóalany által fizetend? héa összegének a csökkentésére kötelezi a tagállamokat minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követ?en az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg (1997. július 3?i Goldsmiths ítélet, C?330/95, EU:C:1997:339, 16. pont).

15 A hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második albekezdése lehet?vé teszi a tagállamok számára, hogy teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérjenek a fenti pontban hivatkozott szabálytól.

16 Ugyanis ha a vételár teljes vagy részleges meg nem fizetésére a teljesítés megghiúsulása vagy a szerz?dést?l való elállás nélkül került sor, a vev? továbbra is köteles megfizetni a megállapodás szerinti árat, az eladónak pedig, bár már nem tulajdonosa a terméknek, f?szabály szerint továbbra is fennáll a követelése, amelyre bíróság el?tt hivatkozhat. Mivel ugyanakkor nem zárható ki, hogy az ilyen követelés véglegesen behajthatatlanná válik, az uniós jogalkotó minden egyes tagállamnak biztosítani kívánja a választási lehet?séget annak meghatározása vonatkozásában, hogy a vételár meg nem fizetésének esete – amely önmagában, a teljesítés megghiúsulásával vagy a szerz?dést?l való elállással ellentétben, nem helyezi vissza a feleket az eredeti helyzetükbe – az általuk meghatározott feltételek szerint megfele? mértékben adóalap?csökkentésre való jogosultságot biztosít?e, vagy az ilyen csökkentés nem fogadható el ezen esetben (2014. május 15?i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C?337/13, EU:C:2014:328, 25. pont).

17 Ugyanakkor, amint azt a Bíróság már megállapította, a szigorúan a teljes vagy részleges nemfizetésre korlátozott ezen eltérési lehet?ség azon a megfontoláson alapul, hogy az ellenérték meg nem fizetése bizonyos körülmények között és az érintett tagállamban fennálló joghelyzet okán, adott esetben, nehezen és csak ideiglenesen ellen?rizhet? (1997. július 3?i Goldsmiths ítélet, C?330/95, EU:C:1997:339, 18. pont).

18 Ebből következően ezen eltérési lehetőség igénybevételének indokoltnak kell lennie ahhoz, hogy a tagállamok által annak végrehajtása érdekében elfogadott intézkedések ne hiúsítsák meg a hatodik irányelv által elérni kívánt adóharmonizáció célját (1997. július 3-ai Goldsmiths ítélet, C-330/95, EU:C:1997:339, 18. pont).

19 A 2014. május 15-ai Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328) 23. pontjából analógia útján kétségtelenül az következik, hogy amennyiben az érintett tagállam a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második albekezdésében elírt eltéréssel kívánt élni, az adóalanyok nem hivatkozhatnak a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének első albekezdése alapján a héaalapjuk vételár meg nem fizetése esetén történő csökkentéséhez való jogra.

20 Ugyanakkor – az olasz kormány és az Egyesült Királyság kormánya állításával ellentétben – ezen indokolás, amint az a főtanácsnok indítványának a 32–44. pontjából következik, nem értelmezhető úgy, mint amely megkérdőjelezi a jelen ítélet 17. és 18. pontjában hivatkozott, a tagállamok azon lehetőségére vonatkozó ítélkezési gyakorlatot, hogy egyszerre kizárják a héaalap módosítását.

21 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából e tekintetben az következik, hogy a kivételeket megszorítóan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2002. június 20-ai Bizottság kontra Németország ítélet, C-287/00, EU:C:2002:388, 47. pont; 2007. június 14-ai Horizon College ítélet, C-434/05, EU:C:2007:343, 16. pont; 2013. március 21-ai PFC Clinic ítélet, C-91/12, EU:C:2013:198, 23. pont). Márpedig magából a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdése második albekezdésének a szövegéből az következik, hogy a tagállamok, jóllehet lehetőségük van arra, hogy az első albekezdésben elírt adóalapkorrekciótól eltérjenek, nem kaptak felhatalmazást az uniós jogalkotó részéről arra, hogy ezt a korrekciót egyszerre kizárják.

22 A hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdése második albekezdésének teleológiai értelmezése megerősíti ezt a következtetést. Ugyanis jóllehet jelentőséggel bír, hogy a tagállamok felvehetik a küzdelmet a számlák meg nem fizetésének véglegességével szükségszerűen együtt járó, a jelen ítélet 16. pontjában hivatkozott bizonytalansággal szemben, az eltérésre irányuló ilyen lehetőség nem terjeszkedhet túl e bizonytalanságon, különösen pedig azon kérdés eldöntésén, hogy nemfizetés esetén el lehet-e tekinteni az adóalapcsökkentést.

23 Egyébként azon lehetőség elismerése, hogy a tagállamok bármely héaalapcsökkentést kizárjanak, ellentétes lenne a héasemlegesség elvével, amelyből többek között az következik, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedésként eljáró vállalkozást teljes egészében mentesíteni kell azon gazdasági tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett hű terhe alól, amely maga is hűaköteles (lásd ebben az értelemben: 2008. március 13-ai Securenta ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 25. pont; 2014. március 13-ai Malburg ítélet, C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont).

24 Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása érdekében meg kell vizsgálni, hogy mennyiben igazolható az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adóalapcsökkentési mechanizmus.

25 E tekintetben, az uniós jog általános elveinek egyikét képező arányosság elvével összhangban, a hatodik irányelvet átültető eszközöknek alkalmasaknak kell lenniük az e szabályozás által elérni kívánt célok megvalósítására, és nem haladhatják meg azt a mértéket, amely e célok eléréséhez szükséges (lásd analógia útján: Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-508/10, EU:C:2012:243, 75. pont).

26 Amint azt a Bíróság a jelen ítélet 22. pontjában kimondta, az adóalapnak a hatodik irányelv

11. cikke C. része (1) bekezdésének második albekezdése szerinti csökkentéséhez való jogtól történő eltérés célja a számlák meg nem fizetésének véglegességével szükségszerűen együtt járó bizonytalanság figyelembevétele.

27 E bizonytalanság nyilvánvalóan figyelembevételre kerül azzal, hogy az adóalanyt mindaddig megfosztják az adóalapcsökkentéshez való jogától, amíg a követelés nem válik véglegesen behajthatatlanná, amint azt lényegében az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás elírja. Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy ugyanezt a célt szintén el lehetne érni azzal, ha az adóalap csökkentését akkor engedélyeznék, amikor az adóalany észszerű valószínűséggel hivatkozik arra, hogy a tartozás nem kerül kiegyenlítésre, fenntartva annak lehetőségét, hogy amennyiben a tartozás megfizetésére mégis sor kerül, az adóalap magasabb összegben kerül megállapításra. Ily módon a nemzeti hatóságok feladata, hogy az arányosság elvének tiszteletben tartásával és a bíróság ellenőrzése mellett az alkalmazandó nemzeti jog sajátosságaira tekintettel meghatározza az adóalany által a nemfizetés valószínűsíthetően hosszú időtartamára vonatkozóan benyújtandó bizonyítékokat. E módszer ugyanolyan hatékonyan biztosítaná a kitűzött cél elérését, ugyanakkor kevésbé lenne szigorú az adóalany számára, aki biztosítja a hibaelfinanszírozását azzal, hogy az államkincstár érdekében beszédi azt, amint arra a Bíróság a jelen ítélet 23. pontjában emlékeztet.

28 Az előző pontban tett megállapítás még inkább érvényes az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás összefüggésében, amelynek értelmében a követelés végleges behajthatatlansága a gyakorlatban csak egy évtized után jelenthető ki bizonyossággal. Az ilyen határidő mindenestre alkalmas arra, hogy likviditási hátrányt okozzon az e szabályozás alá tartozó vállalkozók számára a más tagállamokból származó versenytársaikhoz képest, amennyiben valamely számla meg nem fizetésével szembesülnek, ami nyilvánvalóan alkalmas arra, hogy megghiúsítsa a hatodik irányelv által elérni kívánt adóharmonizáció célját.

29 Ebből következően az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok a hibaalap csökkentését nem köthetik a fizetésektelenségi eljárások eredménytelenségének feltételéhez, amennyiben az ilyen eljárás akár több mint tíz évig is elhúzódhat.

## **A költségekről**

30 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 hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 11-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok a hozzáadottértékadó alap csökkentését nem köthetik a fizetésektelenségi eljárások eredménytelenségének feltételéhez, amennyiben az ilyen eljárás akár több mint tíz évig is elhúzódhat.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: olasz.