

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2018. december 6.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (hóa) – Adóalap – Csökkentés – Az adósemlegesség elve”

A C-672/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (adóügyi választottbíróóság [közigazgatási választottbíróósági központ], Portugália) a Bírósághoz 2017. november 28-án érkezett, 2017. november 16-i határozatával terjesztett el a

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot, az első tanács elnöke, a hatodik tanács elnökeként eljárva (előadó), A. Arabadjiev és C. G. Fernlund bírák,

előtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA képviseletében A. G. Schwalbach advogado,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, M. Figueiredo és R. Campos Laires, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében A. Caeiros és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem az adósemlegesség elvének és a közös hozzáadottértékadórendszerrel 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. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA (a továbbiakban: Tratave) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el, hogy ez utóbbi megtagadta a Tratavét az adósok fizetéseképtelensége miatt behajthatatlannak tekintett fennálló követeléseket terhelő és megfizetett hozzáadottértékadó (héta) összegének korrekcióját.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 73. cikke a következőket írja el:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőt, a szolgáltatás megrendelőjét vagy harmadik személyt az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

4 Ezen irányelv 90. cikke szerint:

„(1) Elállás, a teljesítés meghiúsulása [helyesen: Megszűnés, 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) bekezdéstől.”

5 Az említett irányelv 184. cikke elírja, hogy „[a]z eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.”

6 Ugyanezen irányelv 185. cikke így rendelkezik:

„(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 árendedmények 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 [...]

Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében azonban a tagállamok megkövetelhetik a korrekciót.”

7 A héairányelv 219. cikke értelmében „[s]zámlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, vagy módosítja azt”.

8 Ugyanezen irányelv 273. cikke elírja:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben [helyesen: bekezdésben] említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek elírására felhasználni.”

A portugál jog

9 A Código do IVA (héatörvénykönyv) 78. cikke (7) bekezdésének b) pontja szerint:

„Az adóalanyok levonhatják a [...] behajthatatlannak tekintett követeléseket terhelő héát: [...]

b) ha fizetéseképtelenségi eljárás keretében megállapították a fizetéseképtelenséget.”

10 E törvénykönyv 78. cikkének (11) bekezdése a következőket írja el:

„A (7) bekezdésben és a (8) bekezdés d) pontjában elírt esetekben a termék adóalanyának minősülő beszerzőjével vagy a szolgáltatás adóalanyának minősülő igénybevevőjével az eredeti levonás korrekciója érdekében közölni kell az adó teljes vagy részleges törlését.”

11 A héatörvénykönyv 98. cikkének (2) bekezdése szerint:

„A külön jogszabályokban meghatározott rendelkezések sérelme nélkül a túlfizetés levonásához vagy visszatérítéséhez való jogot csak az adólevonáshoz való jog keletkezését vagy a túlfizetést követő négy év során lehet gyakorolni.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

12 A Tratave egy Szerzedelőban (Portugália) letelepedett társaság, amely a Vale do Ave (Portugália) integrált szennyvezérendésmentesítési rendszeréhez tartozó szennyvíz elvezetésére, tisztítására és a szennyvíz végső elhelyezésére irányuló helyi közszolgáltatásokat üzemelteti és irányítja.

13 A Tratave héaalany. A 2010 júliusára vonatkozó időszakos bevallásában csökkentette az adóalapját, valamint korrigálta a korábban elszámolt és nyolc, a szolgáltatásnyújtásait igénybevevő, jogerős ítéletekkel fizetéseképtelenné nyilvánított ügyfelére áthárított héaösszegeket.

14 E korrekció a Tratave javára 59 017,35 euró összegű héacsökkentésben mutatkozott meg.

15 E bevallást követően a Tratavénál adóellenőrzés folytattak, amely végén az adó- és vámhatóság értesítette, hogy e korrekció jogellenes volt amiatt, hogy nem nyújtott be a fizetéseképtelenséget megállapító jogerős ítéletekre vonatkozó igazolásokat, és a vállalkozás nem

tartotta tiszteletben a héatörvénykönyv 78. cikkének (11) bekezdésében foglalt azon követelményt, hogy a fizetésektelen adósokkal elztesen közölni kell a hea törlésére irányuló szándékát annak érdekében, hogy azok korrigálják azon heaösszeg levonását, amelyet be tudtak fizetni.

16 Következésképpen 2014. szeptember 2-án az említett hatóság 2010. július hónapjával kapcsolatban 59 017,35 euró összegű hea és 9216,41 euró kompenzációs kamat utólagos megállapításáról szóló határozatot közölte a Tratavével.

17 2014. október 28-án a Tratave megfizetette ezen összegeket.

18 2015 januárjában és februárjában a Tratave tájékoztatta az adósait, hogy a fennálló követeléseket terhelő heaösszegeket törölni kívánja.

19 A 2015. február 27-én e társaság a 2014. szeptember 2-i utólagos heamegállapító határozat megsemmisítése iránt panaszt nyújtott be. E panaszt határozatban elutasították.

20 2015. június 25-én a Tratave fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben, amely fellebbezést 2016. augusztus 5-én szintén elutasították.

21 2017. január 6-án a Tratave a Tribunal Arbitral Tributáriohoz (Centro de Arbitragem Administrativa) [adóügyi választottbíróság (közigazgatási választottbírósági központ), Portugália] a 2014. szeptember 2-i utólagos heamegállapító határozat és a fellebbezést elutasító határozat megsemmisítése iránt keresetet nyújtott be.

22 E bíróság megállapította, hogy a fizetésektelenséget megállapító jogerős ítéletekre vonatkozó igazolások meglétének követelménye nem rendelkezik jogalappal, azonban a Tratavénak tiszteletben kellett volna tartania azon követelményt, hogy fizetésektelen adósokkal elztesen közölnie kell azon szándékát, hogy törli a fennálló követeléseket terhelő heát.

23 Az említett bíróság azt is megállapította, hogy mindenesetre e korrekcióra négyéves elévülési határidő vonatkozott.

24 Felveti azonban a kérdést, hogy az adósemlegesség elvével és a heairányelvvel összhangban vannak-e a korrekciónak a nemzeti jogszabályok által meghatározott ilyen részletszabályai.

25 E körülmények között határozott úgy a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [adóügyi választottbíróság (közigazgatási választottbírósági központ)], hogy az eljárást felfüggeszti, és elztes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a semlegesség elvével és a [heairányelv] 90. cikkével a [héatörvénykönyv] 78. cikkének (11) bekezdésében foglalthoz hasonló, oly módon értelmezett nemzeti szabályozás, hogy nemfizetés esetén az adókorrekció csak azt követően megengedett, hogy a termék adóalanynak minősülő beszerzőjével vagy a szolgáltatás adóalanynak minősülő igénybevevőjével az eredeti levonás korrekciója érdekében közölték az adó törlését?

2) Igeni? válasz esetén, ellentétes-e a semlegesség elvével és a [heairányelv] 90. cikkével a [héatörvénykönyv] 78. cikkének (11) bekezdésében foglalthoz hasonló, oly módon értelmezett nemzeti szabályozás, hogy nemfizetés esetén az adókorrekció nem megengedett, ha a [...] héatörvénykönyv 98. cikkének (2) bekezdésében az adólevonásra elírt határidőn belül a termék adóalanynak minősülő beszerzőjével vagy a szolgáltatás adóalanynak minősülő igénybevevőjével nem közlik az adó törlését?”

Az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

26 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a semlegesség elvével és a 2006/112 irányelv 90. cikkével ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely értelmében nemfizetés esetén az adóalany a haaalapot addig nem csökkentheti, amíg a termék beszerzőjével vagy a szolgáltatás igénybevevőjével – ha az adóalany – nem közölte a haa részleges vagy teljes törlésére irányuló szándékát azon haaösszeg levonásának korrekciója érdekében, amelyet ez utóbbi elvégezhetett.

27 Először is meg kell állapítani, hogy bár nem zárható ki, hogy az adóalap Tratave által 2010 júliusában elvégzett korrekciója a haaírányelv hatálybalépésének időpontját, azaz 2007. január 1-jét megelőzően esedékes haaösszegeket érint, nem szükséges arról határozni, hogy mely uniós jogi szabályt kell alkalmazni, mivel a haaírányelv jelen ügyben releváns rendelkezései megegyeznek az azt megelőző, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) rendelkezéseivel.

28 Emlékeztetni kell arra, hogy a haaírányelv 73. cikke értelmében termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.

29 Ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdése, amely szerint megszűnés, felmondás, elállás, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az ügylet teljesítése utáni árendedmény esetén az adóalap csökkentésére, ebből következően pedig az adóalany által fizetendő haa összegének csökkentésére kötelezi a tagállamokat minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg. E rendelkezés a haaírányelv alapvető elvének kifejeződése, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amelyből az következik, hogy az adóhatóság haa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett (2012. január 26-ii Kraft Foods Polska ítélet, C-588/10, EU:C:2012:40, 26. és 27. pont; 2014. május 15-ii Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 22. pont; 2017. december 20-ii Boehringer Ingelheim Pharma ítélet, C-462/16, EU:C:2017:1006, 32. pont).

30 A haaírányelv 90. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi azonban a tagállamok számára, hogy eltérjenek e szabálytól az ügylet árának teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén (2014. május 15-ii Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 23. pont; 2017. október 12-ii Lombard Ingatlan Lízing ítélet, C-404/16, EU:C:2017:759, 27. pont).

31 Egyébiránt a haaírányelv 273. cikke szerint a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a haa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, feltéve különösen, hogy e lehetőséget nem az ezen irányelv 3. fejezetében meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására használják fel (2014. május 15-ii Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 36. pont).

32 Mivel az általuk rögzített korlátokon kívül a haaírányelv 90. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének rendelkezései nem pontosítják sem azokat a feltételeket, sem azokat a

kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok írhatnak el?, meg kell állapítani, hogy e rendelkezések az utóbbiak számára mérlegelési mozgásteret biztosítanak különösen azon alaki követelmények tekintetében, amelyeket az adóalanyoknak az adóhatóságok el?tt teljesíteniük kell annak érdekében, hogy az adóalapot csökkentsék (2012. január 26?i Kraft Foods Polska ítélet, C?588/10, EU:C:2012:40, 23. pont; 2014. május 15?i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C?337/13, EU:C:2014:328, 37. pont; 2017. október 12?i Lombard Ingatlan Lízing ítélet, C?404/16, EU:C:2017:759, 42. pont).

33 Mindazonáltal az ítélezési gyakorlatból következik, hogy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozását célzó intézkedések kizárólag az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el az adóalapra vonatkozó szabályoktól. Ugyanis ezen intézkedések csak a lehet? legkisebb mértékben sérthetik a héairányelv céljait és elveit, valamint ezért nem lehet úgy alkalmazni ?ket, hogy veszélyeztessék a héa semlegességét (2012. január 26?i Kraft Foods Polska ítélet, C?588/10, EU:C:2012:40, 28. pont; 2014. május 15?i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C?337/13, EU:C:2014:328, 38. pont; 2017. október 12?i Lombard Ingatlan Lízing ítélet, C?404/16, EU:C:2017:759, 43. pont).

34 Következésképpen lényeges, hogy az adóalanyok által a héaalap?csökkentéshez való jog adóhatóság el?tti gyakorlásához teljesítend? alaki követelmények az annak igazolását lehet?vé tév? követelményekre korlátozódjanak, hogy az ügylet megkötését követ?en az ellenérték egy részét vagy egészét véglegesen nem kapták meg. E tekintetben a nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy ez a helyzet áll?e fenn az érintett tagállam által el?írt alaki követelmények esetében (2014. május 15?i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C?337/13, EU:C:2014:328, 39. pont; 2017. október 12?i Lombard Ingatlan Lízing ítélet, C?404/16, EU:C:2017:759, 44. pont).

35 A jelen ügyben az olyan követelmény, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely nemfizetés esetén az adóalany adóalapjának megfelel? mérték? csökkentését attól teszi függ?vé, hogy az adóalany el?zetesen közölje az adósával – ha az adóalany – azon szándékát, hogy a héát részben vagy egészben törli, egyszerre tartozik a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének hatálya alá (lásd analógia útján: 2012. január 26?i Kraft Foods Polska ítélet, C?588/10, EU:C:2012:40, 24. és 25. pont).

36 Ami az adósemlegesség és az arányosság elvének tiszteletben tartását illeti, meg kell állapítani, hogy e követelmény, amely lehet?vé teszi az adós arról való értesítését, hogy az általa esetleg el?zetesen levont héa összegét korrigálnia kell, hozzájárulhat mind a héa pontos behajtásának biztosításához és a csalás megelőzéséhez, mind pedig adóbevételek kiesés veszélyének elhárításához (lásd analógia útján: 2012. január 26?i Kraft Foods Polska ítélet, C?588/10, EU:C:2012:40, 32. és 33. pont).

37 E tekintetben a fizetéseképtelen adós azon kötelezettsége, hogy azonosítsa a fennálló tartozásait és hitelez?it – amely kötelezettségre a Tratave a célból hivatkozik, hogy az alapeljárás tárgyát képez? követelmény haszontalan voltát, és ebb?l következ?en a semlegesség elvének megsértését hangsúlyozza –, nem min?sülhet olyan alaki követelménynek, amely alkalmas e célok tiszteletben tartásának megfelel? biztosítására, már csak azért sem, mert ezen azonosítási kötelezettség kizárólag az adós kezdeményezését?l függ.

38 Egyébiránt, ahogy az az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, annak, hogy a fizetéseképtelen adóst a héaalap termékértékesít? vagy szolgáltatásnyújtó adóalany általi korrekcióját megelőz?en kell értesíteni, lehet?vé kell tennie a tagállam számára, hogy a fizetéseképtelenségi eljárás keretében id?ben fellépjen azon héa visszatéríttetése érdekében, amelyet ugyanezen adós el?zetesen levonhatott.

39 Ezenkívül, mivel az alapeljárás tárgyát képez? követelmény tiszteletben tartása lehet?vé

teszi a termékértékesít? vagy szolgáltatásnyújtó adóalanynak, hogy visszaigényelje a fennálló követelések után az adóhatóságnak megfizetett h?a különbözetének teljes összegét, e követelmény f?szabály szerint nem veszélyezteti a h?a semlegességét (lásd analógia útján: 2012. január 26?i Kraft Foods Polska ítélet, C?588/10, EU:C:2012:40, 37. pont).

40 Végül a portugál kormány azt állította, hogy e közlés nincs különös alaki követelményekhez kötve, és azt ezért bármely megfelel? eszközzel meg lehet valósítani. Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik az is kit?nik, hogy „könnyen teljesíthet?” és „csekély megterhelést jelent?” intézkedésr?l van szó.

41 Úgy t?nik tehát, hogy az ilyen követelmény nem jelent túlzott megterhelést az adóalanyok, a termékek vagy szolgáltatások értékesít?i számára (lásd analógia útján: 2012. január 26?i Kraft Foods Polska ítélet, C?588/10, EU:C:2012:40, 34. pont), amit azonban a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell megvizsgálnia.

42 A fenti megállapítások összességére tekintettel, az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy a semlegesség elvét, valamint a h?airányelv 90. cikkét és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely értelmében nemfizetés esetén az adóalany a h?aalapot addig nem csökkentheti, amíg a termék beszerz?jével vagy a szolgáltatás igénybevev?jével – ha az adóalany – nem közölte a h?a részleges vagy teljes törlésére irányuló szándékát azon h?aösszeg levonásának korrekciója érdekében, amelyet ez utóbbi elvégezhetett.

A második kérdésr?l

43 Második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az adósemlegesség elvével és a h?airányelv 90. cikkével ellentétes?e az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely nemfizetés esetén a h?aalap csökkentését attól teszi függ?vé, hogy az adó törlését a termék beszerz?jével vagy a szolgáltatás igénybevev?jével – ha az adóalany – négyéves elévülési határid?n belül közölni kell.

44 Mivel azonban e kérdés csak arra az esetre került el?terjesztésre, ha az els? kérdésre igenl? választ kell adni, így arra nem kell válaszolni.

A költségekr?l

45 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 adósemlegesség elvét, valamint a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely értelmében nemfizetés esetén az adóalany a hozzáadottérték? adó alapját addig nem csökkentheti, amíg a termék beszerz?jével vagy a szolgáltatás igénybevev?jével – ha az adóalany – nem közölte a h?a részleges vagy teljes törlésére irányuló szándékát azon h?aösszeg levonásának korrekciója érdekében, amelyet ez utóbbi elvégezhetett.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: portugál.