

62016CJ0404

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2017. október 12. (*1)

„Elzeteres döntéshozatal – HÉA – 2006/112/EK irányelv – A 90. cikk (1) bekezdése – Közvetlen hatály – Adóalap – Megszűnés, felmondás, elállás esetén történő csökkentés – Teljes vagy részleges nemfizetés esetén való csökkentés – Különbégtétel – Lízingszerződésnek a lízingdíjak nemfizetése miatt történő felmondása”

A C-404/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2016. július 19-én érkezett, 2016. július 8-i határozatával terjesztett el

a Lombard Ingatlan Lízing Zrt.

és

a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot (előadó), tanácselnökként eljárva, A. Arabadjiev és E. Regan bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

–

a Lombard Ingatlan Lízing Zrt. képviseletében Tordai Cs. ügyvéd,

–

a magyar kormány képviseletében Pálffy A. M. és Fehér M. Z., meghatalmazotti minőségben,

–

az Európai Bizottság képviseletében Bottka V., Sipos A. és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következ?

Ítéletet

1

Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem 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. cikke (1) és (2) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2

Ezt a kérelmet a Lombard Ingatlan Lízing Zrt. (a továbbiakban: Lombard) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország, a továbbiakban: Fellebbviteli Igazgatóság) között, annak tárgyában indított jogvita keretében terjesztették el, hogy az utóbbi nem fogadta el a Lombard által a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) alapjának csökkentése érdekében elvégzett számlahelyesbítést, több lízingszerződésnek a lízingbevevők szerződösszegése miatti felmondását követően.

Jogi háttér

Az uniós jog

3

A héairányelv 73. cikke elírja:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő 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.”

4

Ezen irányelv 90. cikkének szövege a következő:

„(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

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 említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A magyar jog

6

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 77. §-ának az alapügy tényállásának idején alkalmazandó változata kimondja:

„(1) Termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása, valamint termék Közösségen belüli beszerzése esetében az adó alapja a jogosultnak visszatérített vagy visszatérítendő ellenértékkel utólag csökken, ha a teljesítést követően

a)

az ügylet érvénytelensége jogcímén:

aa)

az ügylet kötése előtt fennállott helyzetet állítják helyre, vagy

ab)

az ügyletet az érvénytelenítő határozat meghozataláig terjedő időre hatályossá nyilvánítják, vagy

ac)

az ügyletet az aránytalan előny kiküszöbölésével érvényessé nyilvánítják;

b)

az ügylet hibás teljesítése jogcímén:

ba)

a jogosult eláll az ügylettől, vagy

bb)

a jogosult ár- vagy díjleszállítást kap.

(2) Az adó alapja utólag csökken abban az esetben is, ha

a)

teljesítés hiánya miatt az előleget visszafizetik;

b)

betétdíjas termék visszaváltásakor a betétdíjat visszatérítik.

(3) Az adó alapja utólag csökkenthet?, ha a teljesítést követ?en adnak a 71. § (1) bekezdésének a) és b) pontja szerint árengedményt.”

7

Az önellen?rzést az adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény 49. §-a szabályozza, amelynek (1) és (3) bekezdése szerint:

„(1) Az önadózás útján megállapított vagy megállapítani elmulasztott adót, adóalapot – az illeték kivételével – és a költségvetési támogatást az adózó helyesbítheti. Ha az adózó az adóhatóság ellen?rzésének megkezdését megelőzően feltárja, hogy az adóalapját, az adót, a költségvetési támogatást nem a jogszabálynak megfelelően állapította meg, vagy bevallása számítási hiba vagy más elírás miatt az adó, költségvetési támogatás alapja, összege tekintetében hibás, bevallását önellen?rzéssel módosíthatja. Nem min?sül önellen?rzésnek, ha az adózó bevallását késedelmesen nyújtja be, és késedelmét nem igazolja, vagy igazolási kérelmét az adóhatóság elutasítja. Nincs helye önellen?rzésnek, ha az adózó a törvényben megengedett választási lehet?séggel jogszer?en élt, és ezt az önellen?rzéssel változtatná meg. Az adózó az adókedvezményt utólag önellen?rzéssel érvényesítheti, illet?leg veheti igénybe.

[...]

(3) Önellen?rzéssel az adóalapot, az adót, a költségvetési támogatást a kötelezettség eredeti időpontjában hatályos szabályok szerint, a helyesbítendő adóra el?írt bevallási időszakra, az adómegállapításhoz való jog elévülési idején belül lehet helyesbíteni. Az önellen?rzés az adóalap, a feltárt adó, költségvetési támogatás és – ha törvény el?írja – az önellen?rzési pótlék megállapítása, a helyesbített adóalap, a helyesbített adó, költségvetési támogatás, valamint a pótlék bevallása és egyidej? megfizetése, illet?leg az adó, költségvetési támogatás igénylése. Nem min?sül önellen?rzésnek, ha az általános forgalmi adót a vámhatóságnak a termékimportot terhel? adót megállapító határozatának módosítása miatt kell helyesbíteni. Ha a vámhatóság a termékimportot terhel? adót megállapító határozatát utóbb módosítja, a módosító tételt annak a hónapnak a bevallásában kell elszámolni, amelyben a pénzügyi teljesítés is megtörtént.”

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

8

A Lombard – egy pénzügyi szolgáltatások nyújtását végző magyar társaság – három, különböző ingatlanvagyonra vonatkozó zárt vég? pénzügyi lízingszerződést kötött. Az érintett lízingtárgyak birtokba adásakor, azaz 2006 áprilisában, 2007 februárjában és 2008 májusában e társaság a teljes, az általános forgalmi adót (a továbbiakban: áfa) is tartalmazó lízingdíjakat leszámlázta a lízingbevevők részére, és ebben az időpontban áfafizetési kötelezettsége keletkezett.

9

2007 novemberében, 2008 decemberében és 2009 novemberében a Lombard az esedékes törleszt?részletek részleges nemfizetése miatt felmondta a szóban forgó lízingszerződéseket, és visszavette a lízingszerződés érintett tárgyait. Következésképpen 2010 és 2011 során a Lombard helyesbített számlákat bocsátott ki, amelyekben az eredeti számlákhoz viszonyítva csökkentette az adóalapot, és levonta az ebből következő, a 2011 februárjára, márciusára és májusára

fizetendő? áfakülönbözetet.

10

A 2011. január és július közötti időszakra vonatkozó áfabevallások ellenőrzése keretében az elsőfokú adóhatóság a Lombard terhére adókülönbözetet állapított meg, bírságot és késedelmi pótlékot szabott ki.

11

A Lombard fellebbezése alapján eljáró Fellebbviteli Igazgatóság helybenhagyta e határozatot, megállapítva, hogy az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 77. §-ának az alapügy tényállásának idején alkalmazandó változata szerint az adóalap csökkentése csak önellenőrzést követően lehetséges. E követelmény megfelel a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének, mivel a rendelkezés a tagállamokra bízta az adóalap csökkentése feltételeinek a meghatározását. Mindenesetre valamely szerződés nemfizetés vagy késedelmes fizetés miatti felmondása a nemfizetés héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti esetének tekinthető, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az adóalapcsökkentést kizárják ebben az esetben.

12

A Fellebbviteli Igazgatóság határozatával szemben benyújtott keresetében a Lombard azt állítja, hogy a termékértékesítésre irányuló szerződésről való elállás esetében a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése nem teszi lehetővé a tagállamok számára az adóalap csökkentésére való jogosultság megtagadását. E rendelkezés – amely egyébiránt közvetlen hatállyal rendelkezik – alkalmazásában ugyanis a szóban forgó szerződésekről való elállás indoka – azaz a jelen esetben az ellenérték meg nem fizetése – nem bír jelentőséggel.

13

A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben megállapítja, hogy a Lombard zárt végű pénzügyi lízingszerződéseket kötött, amelyek előírták, hogy a szerződések lejártakor a lízingbevevők megszerzik a szóban forgó lízingtárgyak tulajdonjogát. Következésképpen ezen ügyletek a szóban forgó lízingtárgyaknak a lízingbevevők birtokába történő adásakor esedékessé vált áfa szempontjából „termékértékesítéseknek” minősülnek.

14

Egyébiránt e bíróság megállapítja, hogy abban az esetben, ha a lízingbevevő nem tudja vagy nem akarja tovább fizetni a lízingdíjakat, akkor meghíúsul az ügylet. Ilyen, tartós jogviszonyt létrehozó szerződések esetében az ügylet megkötése előtti helyzet helyreállítására nincs lehetőség, hiszen a lízingtárgy használatának joga átengedésre került, azt nem lehet visszafordítani, ilyen esetekben a felek azonban megegyezhetnek, hogy a meghíúsulás időpontjáig terjedő időre úgy tekintik a lízingszerződést, mint amely hatályos volt. Az alapeljárásban szóban forgó lízingszerződéseket illetően a lízingszerződés tárgyait birtokba adták, azonban e szerződés felmondása miatt polgári jogilag nem történt tulajdonátruházás.

15

E tekintetben az említett bíróság megállapítja, hogy a 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet¹ (C-337/13, EU:C:2014:328, 28. pont) kitűnik, hogy a héairányelv 90. cikkével nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely az e cikk (2) bekezdésében előírt eltérést alkalmazva kizárja a héaalap csökkentését az ár meg nem fizetése esetében.

16

Ezek után a kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést vizsgálja, hogy az olyan helyzet, amikor a lízingbeadó már nem követelheti a lízingdíj megfizetését a lízingszerződésnek a lízingbevevő szerződésszegése miatti felmondása okán, a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti „elállás” fogalma alá tartozik-e. Vizsgálja, hogy adott esetben az ezen irányelv 90. cikkének (2) bekezdésében előírt eltérés mindemellett alkalmazható-e.

17

Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy az adóalap-csökkentés végrehajtására irányadó nemzeti szabályok ellentétesek az adósemlegesség elvével. Olyan elévülési időt írnak ugyanis elő, amely nem teszi lehetővé azon lehetőség figyelembevételét, hogy a hosszú futamidejű lízingszerződés felmondása e határidő lejártát követően is előfordulhat. Ebben az esetben a már felszámított, bevallott és megfizetett adónak az a része, amelyet a lízingbevevők nem térítettek meg, valós költséggé válna a lízingbeadó számára, ami ellentétes az adósemlegesség elvével.

18

E feltételek mellett a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1)

Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 90. cikkének (1) bekezdésében lévő teljesítés megghiúsulása fogalmát, hogy ebbe a körbe tartozik az az eset is, amikor a zárt végű pénzügyi lízingszerződés esetén a lízingbeadó a lízingdíj megfizetését már nem követelheti a lízingbevevőtől, mivel a lízingbeadó a lízingszerződést a lízingbevevő szerződésszegése miatt felmondta?

2)

Amennyiben igen, úgy a lízingbevevő a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján jogosult-e az adóalap csökkentésére akkor is, ha a nemzeti jogalkotó élve a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében foglalt lehetőséggel, az adóalap csökkentését nem tette lehetővé a teljes vagy részleges nemfizetés esetén?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

19

Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az „elállásnak” a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében használt fogalmát úgy kell-e értelmezni, hogy az magában foglalja azt az esetet, amikor a zárt végű pénzügyi lízingszerződés esetén a lízingbeadó a lízingdíj megfizetését már nem követelheti a lízingbevevőtől, mivel a lízingbeadó a lízingszerződést a

lízingbevevő szerződés megkötése miatt felmondta.

20

Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése előírja az adóalap csökkentését megszüntetés, felmondás, elállás, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az ügylet teljesítése utáni árendegedmény esetén.

21

E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az uniós jogi rendelkezéseket egységesen kell értelmezni és alkalmazni az Európai Unió valamennyi nyelvén készült változatok figyelembevételével. Az uniós jogi szövegek egyes nyelvi változatai közötti eltérés esetén a szóban forgó rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi (2017. május 17-*ERG*o Poist'ov-*a* ítélet, C-48/16, EU:C:2017:377, 37. pont).

22

Ami a megszüntetés, a felmondás és az elállás kifejezéseket illeti, meg kell állapítani, hogy e rendelkezés nyelvi változatainak többsége, többek között a német és a francia változat, e három esetet említi, míg mások, mint az angol és a magyar változat, csak két esetet említ.

23

Amint azt az Európai Bizottság megállapította, a megszüntetés, a felmondás és az elállás kifejezések héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében, különösen a német és a francia változatban történő használata a mind a visszaható hatályú (*ex tunc*), mind pedig a jövőre nézve történő (*ex nunc*) megszüntetés esetének lefedésére irányuló szándékkal magyarázható.

24

Az e cikk magyar nyelvű változatában szereplő „elállás” és „teljesítés megghiúsulása” kifejezések nem ellentétesek ezen értelmezéssel, amennyiben a szerződés visszaható hatályú és az ügylet megghiúsulása esetén történő megszüntetésére utalnak.

25

A héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének ezen értelmezése mindenestre megfelel az e rendelkezés általános rendszerének és céljának.

26

Amint az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, az abban foglalt esetekben a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése az adóalap, és így az adóalany által fizetendő hűa 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 héairányelv alapvető elvének kifejeződése, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amelyből az következik, hogy az adóhatóság a hűa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet maga az adóalany beszedett (lásd ebben az értelemben: 2014. május 15-*Almos Agrárkűlkereskedelmi ítélet*, C-337/13, EU:C:2014:328, 22. pont).

27

Ugyanakkor az említett 90. cikk (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy eltérjenek a fent hivatkozott szabálytól az ügylet árának teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén (2014. május 15-¹Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 23. pont).

28

A szigorúan az ügylet árának teljes vagy részleges nemfizetésére korlátozott ezen eltérési lehetőség azon a megfontoláson alapul, hogy az ellenérték meg nem fizetése bizonyos körülmények között és az érintett tagállamban fennálló joghelyzet okán, adott esetben, nehezen ellenőrizhető és csak ideiglenes (lásd analógia útján: 1997. július 3-²Goldsmiths ítélet, C-330/95, EU:C:1997:339, 18. pont).

29

Ugyanis a teljesítés megghiúsulásával vagy a szerződés megszűnésével ellentétben a vételár meg nem fizetésének esete nem helyezi vissza a feleket az eredeti helyzetükbe. Ha a vételár teljes vagy részleges meg nem fizetésére a teljesítés megghiúsulása vagy a szerződés³ való elállás nélkül került sor, a vevő továbbra is köteles megfizetni a megállapodás szerinti árat, az eladónak pedig, bár már nem tulajdonosa a terméknek, a szabály szerint továbbra is fennáll a követelése, amelyre bíróság előtt hivatkozhat. Mivel nem zárható ki ugyanakkor, hogy az ilyen követelés véglegesen behajthatatlan, az uniós jogalkotó minden egyes tagállamnak biztosítani kívánja a választási lehetőséget annak meghatározása vonatkozásában, hogy a vételár meg nem fizetésének esete az általuk meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben adóalap-csökkentésre való jogosultságot biztosít-e, vagy az ilyen csökkentés nem fogadható el ezen esetben (2014. május 15-⁴Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 25. pont).

30

A fentiekből következik, hogy a nemfizetést a nem végleges jellegéből eredő bizonytalanság jellemzi.

31

Ezzel szemben a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében említett megszűnés, felmondás és elállás kifejezések olyan helyzetekre hivatkoznak, amelyekben vagy visszaható hatályú a megszűnés, vagy pedig a csak a jövőre vonatkozó felmondás következtében az adós tartozásának kiegyenlítésére irányuló kötelezettsége teljesen megszűnik, illetve egy véglegesen meghatározott összegben kerül megállapításra a hitelező tekintetében ezzel járó következményekkel.

32

E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben a zárt végű pénzügyi lízingszerződés egyik szerződő fele véglegesen megszüntette a felmondott szerződést. Következésképpen a lízingelt tárgyakat visszavette a lízingbeadó, aki már nem követelhetette a lízingbevevőtől a lízingdíj megfizetését, az utóbbi pedig nem szerezte meg a tárgyak tulajdonjogát. Egyébiránt a Bíróság elé terjesztett adatokból nem tűnik ki, hogy ezen ügyletek ténylegességét megkérdőjelezték volna.

33

Amennyiben az ilyen helyzetet az egyik szerződő fél által eredetileg fizetendő ellenérték végleges

csökkentése jellemzi, az nem minősíthető a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti „nemfizetésnek”, hanem az e cikk (1) bekezdése szerinti megszűnésnek, felmondásnak vagy elállásnak tekintendő.

34

E fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében használt „megszűnés”, „felmondás” és „elállás” fogalmakat úgy kell értelmezni, hogy magukban foglalják azt az esetet, amikor a zárt végű pénzügyi lízingszerződés esetén a lízingbeadó már nem követelheti a lízingbevevőtől a lízingdíj megfizetését, mivel a lízingbeadó a lízingszerződést a lízingbevevő szerződésszegése miatt felmondta.

A második kérdésre

35

Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy abban az esetben, ha valamely lízingszerződést véglegesen megszűntették a lízingbevevő által fizetendő törlesztőrészek nemfizetése okán, a lízingbeadó a héaalap csökkentése érdekében hivatkozhatja valamely tagállammal szemben a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésére, jóllehet az alkalmazandó nemzeti jog egyrészt az ilyen esetet az e cikk (2) bekezdése szerinti „nemfizetésnek” minősíti, másrészt pedig nemfizetés esetében nem teszi lehetővé az adóalap csökkentését.

36

Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint minden esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései tartalmi szempontból feltétlenek és kellően pontosak, arra a magánszemélyek a tagállami bíróságok előtt az állammal szemben hivatkozhatnak, ha azt az állam az irányelvben meghatározott határidőn belül elmulasztotta átültetni a nemzeti jogba, vagy ha azt nem megfelelően ültette át. Valamely uniós rendelkezés akkor feltétlen, ha olyan kötelezettséget fogalmaz meg, amely nem tartalmaz feltételt, és nem függ – a végrehajtásában vagy hatályában – az Unió intézményeinek vagy a tagállamoknak semmilyen jogi aktusától (lásd: 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 31. és 32. pont).

37

A jelen esetben a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy az érintett esetekben az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

38

Jóllehet e rendelkezés így a csökkentés összegének meghatározásához szükséges intézkedések elfogadása során bizonyos mérlegelési mozgásteret enged a tagállamoknak, ez a körülmény nem érinti az említett rendelkezés szerinti esetekben az adóalap csökkentésének biztosítására irányuló kötelezettség egyértelmű és feltétlen jellegét. Ennélfogva teljesülnek tehát a közvetlen hatály gyakorlásához szükséges feltételek (2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 34. pont).

39

Nem vitatott, amint arra a jelen ítélet 27. pontja emlékeztet, hogy e 90. cikk (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy eltérjenek a fent hivatkozott szabálytól az ügylet

árának teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén. Az adóalanyok ennél fogva nem hivatkozhatnak a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján a héaalapjuk csökkentéséhez való jogra a vételár meg nem fizetése esetében, ha az érintett tagállam az említett irányelv 90. cikkének (2) bekezdésében elírt eltéréssel kívánt élni (lásd: 2014. május 15ⁱAlmos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 23. pont).

40

Mindazonáltal, amint az a jelen ítélet 29–33. pontjából kitűnik, a felmondás aktusa, amellyel a zárt végű pénzügyi lízingszerződés egyik szerződő fele véglegesen megszűntette a szerződést, a lízingbevevő által eredetileg fizetendő tartozás végleges csökkentésével jár. Az ilyen aktus nem minősíthető a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti „nemfizetésnek”, hanem az e cikk (1) bekezdése szerinti megszűnésnek, felmondásnak vagy elállásnak tekintendő.

41

Egyébiránt, amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság vizsgálja azon alaki követelményeket, amelyekből függővé tehető az e csökkentéshez való jog, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 273. cikke szerint a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa 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 15ⁱAlmos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 36. pont).

42

Mivel az általuk rögzített korlátokon kívül a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének rendelkezései nem pontosítják sem azokat a feltételeket, sem azokat a kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok írhatnak elő, meg kell állapítani, hogy e rendelkezések az utóbbiak számára mérlegelési mozgásteret biztosítanak különösen azon alaki követelmények tekintetében, amelyeket az adóalanyoknak az említett tagállamok adóhatóságai előtt teljesíteniük kell annak érdekében, hogy az adóalapot csökkentsék (2014. május 15ⁱAlmos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 37. pont).

43

Mindazonáltal a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az adókiírásszások és adókikerülések megakadályozását célzó intézkedések kizárólag az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el a héa alapjára vonatkozó szabályoktól. Ugyanis ezen intézkedések csak a lehető legkisebb mértékben sérthetik a héairányelv céljait, és ezért nem lehet úgy alkalmazni őket, hogy veszélyeztessék a héa semlegességét (2014. május 15ⁱAlmos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 38. pont).

44

Következésképpen lényeges, hogy az adóalanyok által a héaalapcsökkentéshez való jog adóhatóság előtti gyakorlásához teljesítendő alaki követelmények az annak igazolását lehetővé tevő követelményekre korlátozódjanak, hogy az ügylet megkötését követően 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 előírt alaki követelmények esetében (2014. május 15ⁱAlmos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 39. pont).

A fenti megfontolások összességére tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy abban az esetben, ha valamely lízingszerződést véglegesen megszüntettek a lízingbevevő által fizetendő törlesztőrészek nemfizetése okán, a lízingbeadó hivatkozhat a hálányelv 90. cikkének (1) bekezdésére valamely tagállammal szemben a hálalap csökkenése érdekében, jöllehet az alkalmazandó nemzeti jog egyrészt az ilyen esetet az e cikk (2) bekezdése szerinti „nemfizetésnek” minősíti, másrészt pedig nemfizetés esetében nem teszi lehetővé az adóalap csökkenését.

A költségekről

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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

1)

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkének (1) bekezdésében használt „megszűnés”, „felmondás” és „elállás” fogalmakat úgy kell értelmezni, hogy magukban foglalják azt az esetet, amikor a zárt végű pénzügyi lízingszerződés keretében a lízingbeadó már nem követelheti a lízingbevevőtől a lízingdíj megfizetését, mivel a lízingbeadó a lízingszerződést a lízingbevevő szerződészegése miatt felmondta.

2)

Abban az esetben, ha valamely lízingszerződést véglegesen megszüntettek a lízingbevevő által fizetendő törlesztőrészek nemfizetése okán, a lízingbeadó hivatkozhat a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdésére valamely tagállammal szemben a hozzáadottértékadó alapjának csökkenése érdekében, jöllehet az alkalmazandó nemzeti jog egyrészt az ilyen esetet az e cikk (2) bekezdése szerinti „nemfizetésnek” minősíti, másrészt pedig nemfizetés esetében nem teszi lehetővé az adóalap csökkenését.

Bonichot

Arabadjiev

Regan

Kihirdetve Luxembourgban, a 2017. október 12-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar

hivatalvezet?

J. C. Bonichot

a hatodik tanács elnökeként eljárva

(*1) Az eljárás nyelve: magyar.