

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2013. december 19.(1)

C?107/13. sz. ügy

„FIRIN” OOD

kontra

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Az Administrativen sad Veliko Tarnovo [Bulgária] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok – Hozzáadottérték?adó – 2006/112/EK irányelv – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Az adólevonás korrekciója el?legfizetések esetén, ha az ügylet teljesítésére nem kerül sor”

I – Bevezetés

1. Ismét olyan kérdéseket terjesztettek a Bíróság elé, amelyek az adólevonásnak egy feltételezett héacsalással összefügg? megtagadása miatt merültek fel a bolgár bíróságok el?tt. A jelen ügy sajátosságát az adja, hogy az adólevonásra egy korábbi fizetés alapján került sor, a korábbi fizetést azonban nem követte teljesítés.

2. Az adólevonás ilyen helyzetbeli sorsával eddig még nem foglalkozott a Bíróság. Ezért a jelen ügyben a megszokottól eltér?en nemcsak a Bíróságnak az adólevonás – olykor nehezen bizonyítható – héacsalás esetén történ? megtagadásával kapcsolatos állandó ítélkezési gyakorlatát kell figyelembe venni, hanem egy eddig még nem tárgyalt általános héajogi jelent?ség? értelmezési kérdésre is választ kell adni.

II – Jogi háttér

A – Unió jog

3. Az adólevonási jogot a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) (a továbbiakban: héairányelv) 168. cikkének a) pontja szabályozza:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;”.

4. A héairányelv 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”. A 63. cikk értelmében „az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik”. A 65. cikk azonban az alábbi különös szabályozást tartalmazza:

„Amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően.”

5. A héairányelv bizonyos esetekben az adófizetési kötelezettség és az adólevonási jog korrekcióját írja elő. Az adófizetési kötelezettség korrekciójára a 90. cikk (1) bekezdése alapján kerülhet sor:

„(1) Elállás, a teljesítés megghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árendedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.”

6. A héairányelv 184. cikke értelmében „[a]z eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt”. A héairányelv 185. cikke ezzel kapcsolatban a következőket írja elő:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a HÉA-bevallás benyújtása után módosultak, többek között megghiúsult 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, valamint a 16. cikkben említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

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

7. A héairányelv 192a. és azt követő cikkei ezenkívül „[a]z adóhatósággal szemben HÉA fizetésére kötelezett személyek[re]” vonatkozó rendelkezéseket tartalmaznak. A 193. cikk f) szabálya szerint „[...] a HÉA-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni”.

8. A héairányelv (44) preambulumbekkezdése ezzel összefüggésben a következőket írja elő:

„A tagállamok elrendelhetik, hogy az adó fizetésére kötelezett személy helyett más személy legyen egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért.”

9. A héairányelv 205. cikke ezért kiegészítő jelleggel a következőképpen rendelkezik:

„A 193–200. és a 202., 203. és 204. cikkben említett helyzetekben a tagállamok elírhatják, hogy az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személy az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelős legyen a HÉA megfizetéséért.”

B – Nemzeti jog

10. A bolgár Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottértékadóról szóló törvény) 177. cikke értelmében a nyilvántartásba vett személy, aki az adóköteles értékesítés beszerzője, felel a másik nyilvántartásba vett személy által fizetendő és meg nem fizetett adóért, amennyiben gyakorolták a fizetendő és meg nem fizetett adóval közvetlen vagy közvetett kapcsolatban álló adólevonáshoz való jogot.

III – Az alapeljárás és a Bíróság elíteli eljárás

11. Az alapeljárás tárgyát egy adóellenőrzési határozat képezi, amelyben a Firin OOD felperestől (a továbbiakban: Firin) megtagadták az Agra Plani EOOD (a továbbiakban: Agra Plani) egyik számláján alapuló adólevonási jogot.

12. Az említett társaságok 2010-ben 10 000 tonna búzára vonatkozó adásvételi szerződést kötöttek egymással, jöllehet az Agra Plani a bolgár jog alapján nem volt jogosult gabonával kereskedni. Az Agra Planinak legkésőbb 2012. december 31-ig kellett a búzát átadnia, a Firinnek pedig előre meg kellett fizetnie a 3,6 millió leva (körülbelül 1,8 millió euró) vételárát. A Firin erre tekintettel érvényesítette adólevonási jogát, miután az Agra Planinak megfizetett 4,17 millió levát.

13. Ezen összeget az Agra Plani állítólagos kölcsönként azonnal átutalta a York Skay EOOD társaságnak, amely állítólagos tekejtatásként 3,6 millió levát még ugyanaznap visszautalt a Firinnek. A Firin társaság tagja a York Skay EOOD, valamint egy természetes személy volt, aki a maga részéről az Agra Plani egyedüli tagja is volt.

14. Miután az Agra Plani nem fizetett héát az adásvételi szerződés alapján, és a búzát nem adta át, valamint ezen túlmenően 2011 áprilisában hivatalból törölték az adóalanyok nyilvántartásából, a bolgár adóhatóság visszakövetelte a Firintől az adásvételi szerződés alapján már levont előzetesen felszámított adót. Az adóhatóság úgy véli, hogy megszűnik a korábbi fizetésből eredő eredeti adólevonási jog, ha az ígért teljesítés később elmarad. Az adóhatóság ezenkívül feltételezi, hogy fiktív ügyletről és fiktív pénzmozgásról volt szó, ezért a Firin tudott arról, hogy az adásvételi szerződés alapján fizetendő hÉA megfizetésére nem kerül majd sor.

15. Az adólevonási jog megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvitát elbíró Adminisztratívén sad Veliko Tarnovo (veliko tarnovói közigazgatási bíróság) az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1. Az alapeljárás szerintihez hasonló olyan esetekben, amelyekben a jövőbeli és egyértelműen meghatározott adóköteles termékértékesítés ellenében történő korábbi fizetéssel összefüggő hÉalevonást azonnal és ténylegesen elvégezték, úgy kell-e egymással összefüggésben értelmezni a hÉairányelv 65. cikkével, 90. cikkének (1) bekezdésével és 185. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontja szerinti rendelkezéseket, hogy a fűtőellenszolgáltatás szállítási feltételeknek megfelelő teljesítésének objektív és/vagy szubjektív okokból való elmaradására tekintettel az adólevonáshoz való jogot a gyakorlásának időpontjában meg kell tagadni?

2. Az következik-e a rendelkezések ezen egymással összefüggésben történő értelmezéséből a hÉA semlegességének elvére is tekintettel, hogy ebben a helyzetben jelentőséggel bír (illetve nem

bír jelentéssel) a beszállító objektív lehetősége arra, hogy a nemzeti jogszabály által elírt módon helyesbítse a felszámított héát és/vagy a számla adóalapját, és milyen hatást gyakorolna az ilyen helyesbítés az eredeti adólevonás megtagadására?

3. Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 168. cikkének a) pontjával és 193. cikkével összefüggésben értelmezett 205. cikkét az irányelv (44) preambulumbekkezdésére is figyelemmel, hogy a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy az értékesítés beszerzőjét kizárólag olyan kritériumok alkalmazásával tagadják meg az adólevonást, amelyeket maguk rögzítettek valamely olyan nemzeti jogszabályban, amelynek értelmében az adóalanytól eltérő személyt terhel az adófizetési kötelezettség, ha ebben az esetben az adójogi végeredmény eltérne attól az eredménytől, amelyre a tagállam által megállapított szabályok szigorú betartása mellett jutottak volna?

4. A harmadik kérdésre adandó igenlő válasz esetén megengedhetők és a hatékonyság és az arányosság elvével összeegyeztethetők-e a héairányelv 205. cikkének alkalmazása esetén az alapeljárásban szóban forgókhoz hasonló nemzeti jogszabályok, ha azok a héa megfizetéséért viselt egyetemleges felelősséget olyan vélelmek alkalmazása mellett vezetik be, amelyek feltételeit nem közvetlenül megállapítható objektív tények, hanem a polgári jogban kialakult intézmények képezik, amelyekről a jogvitában végleges jelleggel más jogi úton döntenek?

16. A Bíróság elírt eljárásban a bolgár adóhatóság, a Bolgár Köztársaság, az Észt Köztársaság, az Olasz Köztársaság és a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket.

IV – Jogi értékelés

17. A kérdést elterjesztő bíróság a héairányelv két különböző szabályozási területével kapcsolatban teszi fel a zetes döntéshozatalra elterjesztett négy kérdését. Egyrészt az a zetes döntéshozatalra elterjesztett első, második és harmadik kérdésben az adólevonási jog megtagadásáról, különösen annak a héairányelv 167. és azt követő cikkei, illetve 184. és azt követő cikkei által szabályozott feltételeiről van szó. Másrészt az a zetes döntéshozatalra elterjesztett negyedik és részben a harmadik kérdés is az adóalany által más személy adótartozásáért a héairányelv 205. cikke alapján viselt egyetemleges felelősséggel foglalkozik.

18. Hangsúlyozandó, hogy az adólevonási jog megtagadását szigorúan el kell határolni a más személy adótartozásáért viselt felelősségtől. Az adólevonásra és a felelősségre ugyanis a héairányelv más-más feltételei és rendelkezései vonatkoznak.

19. A zetes döntéshozatal iránti kérelmében a kérdést elterjesztő bíróság maga fejtette ki, hogy a bolgár adóhatóság a Firin adóalanyt *nem* egyetemlegesen felelősnek tekintette az Agra Plani adótartozásáért, hanem megtagadta tőle az adólevonási jogot. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság elutasíthatja a nemzeti bíróság által kért értelmezést, amennyiben nyilvánvaló, hogy az nem függ össze az alapeljárás tárgyával.⁽³⁾ E körülmények között az a zetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések elfogadhatatlanok annyiban, amennyiben azok az adóalany által más személy adótartozásáért viselt egyetemleges felelősségére vonatkoznak, mivel e kérdések alapeljárás szempontjából fennálló relevanciája nem derül ki az a zetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásából. Következésképpen nem kell megválaszolni az a zetes döntéshozatalra elterjesztett negyedik kérdést és az a zetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdés azon részét, amely szintén a héairányelv 205. cikkének értelmezésére vonatkozik.

20. Az adólevonási jog vonatkozásában a kérdést elterjesztő bíróság a zetes döntéshozatalra elterjesztett első, második és harmadik kérdésével arra kíván választ kapni, hogy meg kell-e tagadni az említett jogot, ha a héairányelv 65. cikke szerinti a legfizetés esetén

elmarad a teljesítés (ehhez lásd a B pontot), és hogy jelentéssel bír-e, hogy a beszállító továbbra is tartozik az elmaradt teljesítést terhelő héával (ehhez lásd a C pontot). Annak érdekében, hogy a kérdést elterjesztő bíróság részére ezen túlmenően hasznos választ lehessen adni,(4) először annak kérdésével foglalkozom majd, hogy milyen körülmények között keletkezik egyáltalán adólevonási jog előlegfizetés alapján (ehhez lásd az A pontot).

A – Az adólevonási jog keletkezése előlegfizetés esetén

21. A héairányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. A Fírin alapeljárásban vitatott adólevonási jogának keletkezése az Agra Planival kötött adásvételi szerződés tekintetében eszerint azt feltételezi, hogy az adóhatóság jogosulttá váljon az adóra az Agra Planival szemben. Ez az adófizetési kötelezettség a héairányelv 63. cikkével összhangban főszabály szerint csak a termékértékesítés megtörténtekor keletkezik, amire azonban az Agra Plani esetében nem került sor.

22. Amennyiben azonban az adóztatandó ügylet tekintetében előlegfizetésre kerül sor, úgy az adófizetési kötelezettség és ezzel az adólevonási jog a héairányelv 65. cikke értelmében az előlegadóalany általi átvételének időpontjában keletkezik. Az ilyen előlegfizetésnek nem kell az ellenérték egy részére korlátozódnia, hanem az – akárcsak a jelen ügyben – a teljes ellenértéket felöllelheti.(5) A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 65. cikkének alkalmazásához azonban az is szükséges, hogy az adóztatandó tényállás, vagyis a jövőbeni termékértékesítés, illetve a jövőbeni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme ismert legyen, és különösen, hogy a termékeket, illetve szolgáltatásokat az előlegfizetés időpontjában kifejezetten megjelöljék.(6)

23. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolása abból indul ki, hogy a későbbi fizetési műveletektől függetlenül az ellenszolgáltatás ténylegesen az Agra Plani beszállító rendelkezésére állt, és így a héairányelv 65. cikke értelmében vett előlegfizetés történt. Ezenkívül különösen az előzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdés azt feltételezi, hogy az említett ítélkezési gyakorlat által a termékértékesítés megjelölését illetően szabott feltételek a jelen ügyben teljesülnek. A kérdést elterjesztő bíróság ebből arra következtet, hogy a Fírint elvileg megilleti az adólevonási jog.

24. A kérdést elterjesztő bíróságnak azonban figyelembe kell vennie, hogy a héairányelv 65. cikke akkor sem alkalmazható, ha a teljesítés bizonytalan az előlegfizetés időpontjában.

25. Így a Bíróság az említett rendelkezés alkalmazhatóságát többek között azért utasította el egy ügyben, mert a vevő a szerződést bármikor egyoldalúan megszüntethette.(7) E megszüntetési lehetőségre tekintettel tehát nem volt biztos, hogy később ténylegesen sor kerül majd adóztatandó termékértékesítésre.

26. Ezen túlmenően a 65. cikket a héairányelv 63. cikke szerinti főszabály alóli kivételként az állandó ítélkezési gyakorlat szerint szigorúan kell értelmezni.(8) A héairányelv 62. cikkének 1. pontja szerint ugyanis az adóztatandó tényállás bekövetkezésekor csak az adóhatósággal szembeni adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei valósulnak meg. Ebből következően az adófizetési kötelezettség az adóztatandó tényállás bekövetkezésének időpontjában vagy azt követően keletkezik, főszabály szerint azonban azt megelőzően nem.(9) A héairányelv 2. cikke (1) bekezdése a) pontjának jelen ügyben figyelembe veendő adóztatandó tényállása azonban csak akkor valósul meg, amikor a termékértékesítés teljesítése megtörténik. Ha mármost a héairányelv 65. cikke előlegfizetés esetén már azelőtt adófizetési kötelezettséget keletkeztet, hogy az adóztatandó tényállás megvalósult, és ezáltal egyáltalán jogalap teremtődött az adóztatásra, akkor elvárhatónak kell lennie, hogy rendes körülmények között sor kerüljön az

adóköteles szolgáltatás teljesítésére. Ha ezt illetően konkrét kétségek állnak fenn, a héairányelv 65. cikke nem alkalmazható.

27. Ilyen kétségek állhatnak fenn az alapeljárásban.

28. Ez egyrészt arra tekintettel van így, hogy az adásvételi szerződést a kérdést elterjesztő bíróság az elzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásában részben „fiktívnek” tekinti. Lehetséges tehát, hogy a bűzát esetleg eleve nem is kívánták értékesíteni.

29. Ezzel összefüggésben másrészt azt a körülményt is figyelembe kell venni, hogy az Agra Plani a jogszabályok szerint nem volt jogosult bűzát értékesíteni, és az adásvételi szerződés ezért esetleg érvénytelen volt. Az adósemlégesség elvével ellentétes a jogszer és a jogszeretlen ügyletek általános megkülönböztetése.(10) Az értékesítés jogszabályi tilalma azonban az ellegfizetés időpontjában mégis kétségeket vethet fel azt illetően, hogy az értékesítésre valaha is sor kerül-e majd.

30. Mivel mindkét említett körülmény a tényeket, illetve a nemzeti jog értelmezését érinti, azokat a kérdést elterjesztő bíróságnak kell tisztáznia az alapeljárás keretében. Amennyiben a héairányelv 65. cikke a jelen ügyben a jövőbeli teljesítést illetően az ellegfizetés időpontjában fennálló konkrét kétségekre tekintettel nem alkalmazható, úgy a héairányelv 63. cikkével összefüggésben értelmezett 167. cikke alapján még nem keletkezett adólevonási jog az ellegfizetés időpontjában. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések megválaszolása szempontjából azonban a következőkben abból indulok majd ki, hogy a Firin tekintetében ilyen jog keletkezett.

B – Az adólevonási jog megtagadása a teljesítés elmaradása esetén

31. Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság arra kíván választ kapni, hogy fennmarad-e az adólevonási jog a héairányelv 65. cikkének alkalmazásával járó ellegfizetés esetén, ha az adóköteles értékesítés később nem teljesül.

32. Az eljárásban részt vevő felek ezzel összefüggésben rámutattak arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint meg kell tagadni az adólevonási jogot, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak. Ez az eset áll fenn, ha maga az adóalany követ el adókijátszást, vagy ha tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy héakijátszást megvalósító ügyletben vesz részt.(11)

33. Annak kérdését azonban, hogy csalárd magatartásra tekintettel meg kell-e tagadni az adólevonási jogot, logikusan megelőzi annak kérdése, hogy az általánosan alkalmazandó rendelkezések alapján – tehát az először bizonyítandó csalástól teljesen függetlenül – fennáll-e egyáltalán ilyen jog. A jelen ügyben ezért először azt kell tisztázni, hogy egyébként is korrigálni kell-e a 184. és azt követő cikke alapján az adólevonási jogot, ha a héairányelv 65. cikke szerinti ellegfizetés esetén nem kerül sor termékértékesítésre.

34. A héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében az adólevonás korrekciójára különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak. Amint azt már a TETS Haskovo ügyben részletesen kifejtettem, e tekintetben többek között annak kérdéséről van szó, hogy az adólevonási jog keletkezésének alapjául szolgáló elvárások később ténylegesen megvalósultak-e.(12)

35. A héairányelv 65. cikke szerinti ellegfizetés esetén – amint már kifejtettem(13) – az adólevonás összegének meghatározásakor a jelen ügyben figyelembe veendő tényezők körébe

tartozik azon elvárás is, hogy rendes körülmények között sor fog kerülni az adóköteles szolgáltatás teljesítésére. Ha megállapítható, hogy ezen elvárás már nem tartható fenn, mert az adóköteles szolgáltatás teljesítésére elreláthatólag nem fog sor kerülni, akkor módosultak az adólevonás szempontjából releváns tényezők. Az adólevonást így a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése alapján f szabály szerint korrigálni kell, ha már nem lehet a teljesítéssel számolni. Ezt a kérdést elterjeszt bíróságnak kell tisztáznia az alapeljárásban.

36. A héairányelv 185. cikkének (2) bekezdése szerinti kivétel nem zárja ki a korrekciót. Az említett rendelkezés különböz olyan eseteket nevesít, amelyekben nem kerül sor korrekcióra. A teljesítés elfizetés utáni elmaradását azonban e rendelkezés nem említi.

37. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdésre ezért f szabály szerint azt a választ kell adni, hogy az adólevonást a héairányelv 65. cikkének alkalmazásával járó korábbi fizetés esetén korrigálni kell, ha az adóköteles szolgáltatás teljesítésére végeredményben nem kerül sor.

C – Az adótartozás helyesbítésével való összefüggés

38. Második és harmadik kérdésével a kérdést elterjeszt bíróság azonban kiegészítő jelleggel lényegében arra kíván választ kapni, hogy az adósemlegesség elvére tekintettel az adólevonás korrekciója a jelen ügyben a párhuzamos adótartozás helyesbítésének objektív lehetőségétől függ-e. Ha ugyanis nem helyesbítik ezen adótartozást, jöllehet az adólevonást korrigálják, akkor az adóhatóság végső soron nagyobb bevételhez juthat annál, mint amekkorához rendes körülmények esetén juthatott volna.

39. Az adósemlegesség elve nem csak az egyenlő bánásmód elvének egyik különös kifejeződése a héajogban, hanem azt is magában foglalja, hogy a levonási mechanizmus révén a vállalkozónak teljes egészében mentesülnie kell a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól.(14) Az adóalany e rendszerrel ellentétes terhe feltételezhető a jelen helyzetben annyiban, amennyiben az Agra Plani beszállító továbbra is köteles lehet a héa megfizetésére, miközben szerződéses partnere, a Firin, elfelet fizetett ugyan, de a levonható adót korrigálnia kell.

40. E tekintetben figyelembe kell venni, hogy a jelen helyzetben két okból áll fenn adótartozás.

41. A beszállítónak egyrészt – amint arra az eljárás résztvevői helyesen mutattak rá – héát kell fizetnie a héairányelv 203. cikke alapján az általa a számlán feltüntetett héára tekintettel. Jöllehet az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ezen adófizetési kötelezettség bizonyos feltételek mellett helyesbíthető a beszállító által,(15) minek körében a helyesbítést nem zárja ki, hogy a beszállító a helyesbítés időpontjában héaalanyként már nem szerepel a nyilvántartásban.(16) Ameddig azonban erre nem kerül sor, továbbra is fennáll az adófizetési kötelezettség, miközben a párhuzamos adólevonást – amint láttuk – f szabály szerint korrigálni kell.

42. A Stroy trans ügyben és az LVK ügyben hozott ítéletekben a Bíróság ennek megfelelően már megállapította, hogy az ügyletben részt vevő gazdasági szereplőket nem kell feltétlenül azonos módon kezelni, feltéve hogy a számlakibocsátó nem helyesbítette a számlát. A héairányelv 203. cikke alapján ugyanis a számla kibocsátója még tényleges ügylet hiányában is köteles megfizetni az e számlán feltüntetett héát, míg a számla címzettjét ilyen esetben nem illeti meg az adó levonásának joga.(17)

43. A beszállító másrészt a jelen ügyben a héairányelv 65. cikkével összefüggésben értelmezett 193. cikke alapján is köteles héát fizetni az elfizetésre tekintettel. F szabály szerint az ilyen adótartozás megszűnhet a héairányelv 90. cikke alapján az adóalap csökkentése

révén. Kétséges azonban, hogy sor kerülhet-e erre az el?leg visszafizetése nélkül. A Bíróság Freemans?ügyben hozott ítélete ugyanis úgy értelmezhet?,(18) hogy az adóalap csökkentése általában azt feltételezi, hogy az adóalanynak fizetett összegeket ténylegesen visszafizessék.(19) Ha tehát a beszállító nem fizeti vissza az el?leget, akkor az adófizetési kötelezettség eszerint – a héairányelv 203. cikkének esetét?l eltér?en – már nem korrigálható, jöllehet az adólevonást egyidej?leg korrigálni kellene.

44. E tekintetben két különböz? szempontot kell megvizsgálni.

45. Egyrészt megállapítható, hogy az ítélezési gyakorlat szerint általánosságban nem kifogásolható, ha adófizetési kötelezettség áll fenn, miközben a párhuzamos adólevonási jog nem érvényesíthet?. Így a Bíróság a Petroma Transports és társai ügyben hozott ítéletben megállapította, hogy az adófizetési kötelezettség keletkezése nem függ a héalevonási jog tényleges gyakorlásától. Eszerint akkor is kivethet? héa az ügyletekre, ha a párhuzamos adólevonási jog a számla alaki hibái miatt nem érvényesíthet?.(20)

46. Ezen túlmen?en felmerül azonban a kérdés, hogy azt feltételezi-e az adólevonás korrekciója az el?legfizetés konkrét esetében, hogy az el?leget visszafizessék. Ez egyrészt megfelelne az adóalap és ezzel az adófizetési kötelezettség helyesbítése ismertetett feltételeinek. Ez másrészt a beszállítójának fizetéseképtelensége esetén megkímélné az adólevonásra jogosultat attól, hogy az általa fizetett el?legre es? adóhányad mértékének megfelel? veszteséget szenvedjen el.

47. Függetlenül azonban attól, hogy a Freemans?ügyben hozott ítéletben foglalt megállapítások az el?legfizetés esetére is alkalmazhatók-e, az adóalapnak a héairányelv 90. cikke szerinti helyesbítésére és az adólevonásnak a héairányelv 184. és azt követ? cikkei szerinti korrekciójára eltér? feltételek vonatkoznak. Így a Bíróság arra alapozta a Freemans?ügyben hozott ítéletét, hogy az állandó ítélezési gyakorlat szerint a végleges adóalapot a ténylegesen megkapott ellenérték képezi.(21) Az adólevonási jog esetében azonban nem létezik olyan hasonló elv, amely az adólevonást az ellenszolgáltatás tényleges teljesítéséhez köti. Ez már abban megmutatkozik, hogy a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének els? albekezdése f?szabály szerint kizárja az adólevonás korrekcióját részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében. Ebben az esetben tehát az adóalany meg?rzi az adólevonási jogot, jöllehet nem is fizetett.

48. Ezenkívül az adósemlegesség elve nem teszi szükségessé, hogy el?legfizetés esetén addig ne korrigálják az adólevonási jogot, amíg az el?leget nem térítették vissza. A Bíróság már megállapította, hogy f?szabály szerint összeegyeztethet? ezen elvvel, ha a szolgáltatás igénybevev?je csak polgári jogi jogosultsággal rendelkezik a visszafizetésre a másik szerz?d? féllel szemben pénzügyi érdekeinek megóvása érdekében.(22)

49. Noha a Bíróság a Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben hozott megfelel? ítéletben a szolgáltatás igénybevev?jének közvetlen jogosultságot biztosít az adóhatósággal szemben a tartozatlanul megfizetett héa visszaigénylésére a másik szerz?d? fél fizetéseképtelenségének esetén, ez nem hasonlítható össze a jelen helyzettel, amelyben az adóhatóság egyáltalán nem jutott héabevételhez. E tekintetben helyesen hangsúlyozta az Olasz Köztársaság, hogy a jelen ügyben az adólevonás megtagadása révén az adótartozás egyidej? meg nem fizetése mellett végeredményben csak azt kerülik el, hogy az adóhatóságot veszteség érje, nem történik azonban rendszerrel ellentétes héakivetés. Az, hogy e veszteség a jelen ügyben e helyett a szolgáltatás azon potenciális igénybevev?jénél merül fel, aki bizonyos körülmények között nem kapja vissza el?legét, azzal igazolható, hogy a szolgáltatás igénybevev?je maga választotta ki szerz?déses partnerét, és tudatosan vállalta a korábbi fizetés kockázatát.

50. Végeredményben tehát azt a választ kell adni a kérdést el?terjeszt? bíróság második és

harmadik kérdésére, hogy az adólevonási jog korrekciója nem függ sem a párhuzamos adótartozás helyesbítésétől, sem az előleg visszafizetésétől.

V – Véggövetkeztetések

51. A fenti megállapítások alapján javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszolja meg az Administrativen sad Veliko Tarnovo kérdéseit:

1) Az adófizetési kötelezettség héairányelv 65. cikke szerinti keletkezésének feltétele azon elvárás, hogy rendes körülmények között sor fog kerülni az adóköteles szolgáltatás teljesítésére.

2) A héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése alapján korrigálni kell az adólevonást a héairányelv 65. cikke értelmében vett előlegfizetés esetén, ha az adóköteles szolgáltatás teljesítésére végeredményben nem kerül sor. Az adólevonás korrekciója nem függ sem a párhuzamos adótartozás helyesbítésétől, sem az előleg visszafizetésétől.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL L 335., 2007.12.20., 60. o.

3 – A C-290/12. sz. Della Rocca-ügyben 2013. április 11-én hozott ítélet 29. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

4 – A Bíróság e jogkörével kapcsolatban lásd csak a 35/85. sz. Tissier-ügyben 1986. március 20-án hozott ítélet (EBHT 1986., 1207. o.) 9. pontját és a C-342/12. sz. Worten-ügyben 2013. május 30-án hozott ítélet 30. pontját.

5 – A C-549/11. sz. Orfey-ügyben 2012. december 19-én hozott ítélet 37. pontja és a C-19/12. sz. Efir-ügyben 2013. március 7-én hozott ítélet 39. pontja.

6 – A C-419/02. sz., BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1685. o.) 48. pontja; a C-270/09. sz. MacDonald Resorts ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-13179. o.) 31. pontja; a C-520/10. sz. Lebara-ügyben 2012. május 3-án hozott ítélet 26. pontja; a C-549/11. sz. Orfey-ügyben 2012. december 19-én hozott ítélet 28. pontja és a C-19/12. sz. Efir-ügyben 2013. március 7-én hozott ítélet 32. pontja.

7 – Lásd a C-419/02. sz., BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1685. o.) 51. pontját.

8 – A C-419/02. sz., BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1685. o.) 45. pontja, a C-549/11. sz. Orfey-ügyben 2012. december 19-én hozott ítélet 27. pontja és a C-19/12. sz. Efir-ügyben 2013. március 7-én hozott ítélet 32. pontja.

9 – A C-419/02. sz., BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1685. o.) 46. pontja.

10 – Lásd csak a C-283/95. sz. Fischer-ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-3369. o.) 22. pontját és a C-275/11. sz. GfBk-ügyben 2013. március 7-én hozott ítélet 32. pontját.

11 – Lásd csak a C?78/12. sz. Evita?K?ügyben 2013. július 18?án hozott ítélet 39. és azt követ? pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

12 – Lásd a C?234/11. sz. TETS Haskovo ügyben 2012. június 14?én ismertetett f?tanácsnoki indítvány 25–28. pontját.

13 – Lásd a fenti 24. és azt követ? pontokat.

14 – Lásd a C?174/11. sz. Zimmermann?ügyben 2012. november 15?én hozott ítélet 46–48. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

15 – Lásd csak a C?138/12. sz. Rusedespred?ügyben 2013. április 11?én hozott ítélet 25–27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

16 – A C?643/11. sz. LVK?ügyben 2013. január 31?én hozott ítélet 49. pontja.

17 – A C?642/11. sz. Stroy trans ügyben 2013. január 31?én hozott ítélet 41. és azt követ? pontja, a C?643/11. sz. LVK?ügyben 2013. január 31?én hozott ítélet 46. és azt követ? pontja.

18 – Így a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) V R 34/09. sz. 2010. szeptember 2?i ítéletének 17. pontja, hivatkozással a Bundesfinanzhof V R 56/06. sz. 2008. szeptember 18?i ítéletének 43. és azt követ? pontjaira.

19 – Lásd a C?86/99. sz. Freemans?ügyben 2001. május 29?én hozott ítélet (EBHT 2001., I?4167. o.) 35. pontját.

20 – Lásd a C?271/12. sz., Petroma Transports és társai ügyben 2013. május 8?án hozott ítélet 41–43. pontját.

21 – Lásd a C?86/99. sz. Freemans?ügyben 2001. május 29?én hozott ítélet (EBHT 2001., I?4167. o.) 27. pontját.

22 – Lásd a C?35/05. sz. Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben 2007. március 15?én hozott ítélet (EBHT 2007., I?2425. o.) 39. pontját.