

Ideiglenes változat

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2017. október 12.(1)

C?396/16. sz. ügy

T – 2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (sedaj v ste?aju)

kontra

Republika Slovenija

(a Vrhovno sodiš?e [legfels?bb bíróság, Szlovénia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – 2006/112/EK irányelv – Közös hozzáadottértékadó?rendszer (h?a) – 184. cikk – Az el?zetesen felszámított h?a levonásainak korrekciója – A 185. cikk (1) bekezdése – A levonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k módosulása – A 185. cikk (2) bekezdése – Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek – Joger?s határozattal jóváhagyott cs?degyezség – A 90. cikk és a 185. cikk (2) bekezdésének második albekezdése – Adósemlegesség – Az államterületen fizetend? teljes h?a beszedése – Az adókorrekcióra és az adólevonás korrekciójára vonatkozó szabályozások alkalmazása közötti koherencia biztosítására vonatkozó kötelezettség az ár meg nem fizetése esetén”

I. Bevezetés

1. A Vrhovno sodiš?e (legfels?bb bíróság, Szlovénia) a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv)(2) 184–186. cikkének értelmezése vonatkozásában több kérdést terjesztett a Bíróság elé el?zetes döntéshozatal céljából.
2. E kérelmet egy, a T?2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (sedaj v ste?aju) (a továbbiakban: T?2) és a Ministrstvo za finance (pénzügyminisztérium, Szlovén) által képviselt Szlovén Köztársaság között azon termékek vagy szolgáltatások beszerzését terhel? h?a levonásának korrekciója tárgyában folyó jogvitával összefüggésben terjesztették el?, amelyek vonatkozásában a T?2 cs?degyezséget kötött.
3. A cs?degyezség joger?s határozattal történt jóváhagyását követ?en a T?2 által a beszállítói részére a héaköteles ügyletek után fizetend? összeget 56%?kal csökkentették. A

pénzügyminisztérium úgy vélte, hogy a T?2 köteles korrigálni a héalevonásokat a részére biztosított, vagyis az érintett számlák után eredetileg levont héa 56%-ának megfelelő csökkentéssel arányosan. A T?2 vitatta ezt az értelmezést.

4. A kérdést el?terjeszt? bíróság ebben az összefüggésben terjesztett el?zetes döntéshozatal céljából három kérdést a Bíróság elé annak eldöntése érdekében, hogy a héairányelv 184. és 185. cikkének a nemzeti jogba való átültetésére figyelemmel az adóhatóság megalapozottan követeli-e meg a fizetésektelen és cs?deljárás keretében a hitelez?ivel szemben fennálló kötelezettségei mérséklésében részesül? adóalanytól, hogy csökkentse héalevonásait.

5. Lényegében olyan értelm? választ javaslok a Bíróságnak, hogy az alapeljáráshoz hasonló jogvitában az adóhatóság megalapozottan követeli meg a héalevonások csökkentését az olyan fizetésektelen adóalanytól, amelynek tartozásai kapcsán cs?degyezségi határozatot hoztak, ha és amennyiben e határozat a héa alapjának csökkentésével jár.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

6. A héairányelv 73. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

7. Ugyanezen irányelv 90. cikke a következőket mondja ki:

„(1) Elállás, a teljesítés megghiúsulása [helyesen: Megsz?nés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árendemény 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) bekezdést?l.”

8. Az említett irányelv 168. cikkének a) pontja értelmében az adóalany az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban jogosult az általa fizetend? adó összegéb?l levonni a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett héát, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel.

9. A héairányelv 184. cikke a következőképpen szól:

„Az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.”

10. Ezen irányelv 185. cikke a következőket írja el?:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k a HÉA?bevallás benyújtása után módosultak, többek között megghiúsult beszerzések vagy kapott árendemények esetén.

(2) Az (1) bekezdést?l 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.”

11. Az említett irányelv 186. cikke szerint az ezen irányelv 184. és 185. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.

B. A szlovén jog

12. A Zakon o davku na dodano vrednost (hozzáadottértékű adóról szóló törvény, Uradni list RS, 13/11. sz.; a továbbiakban: ZDDV²¹) 39. cikkének (3)–(4) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(3) Az adóalany szintén helyesbítheti (csökkentheti) a fizetendő hűa összegét, amennyiben azt lezárt fizetéseképtelenségi eljárást elismeri, jogerőssé vált bírósági határozat vagy lezárt csődegyezségi eljárás alapján nem vagy részben nem fizette meg. Ugyanígy járhat el az adóalany is, akinek vonatkozásában jogerős bírósági határozatot hoztak a végrehajtási eljárás felfüggesztése tárgyában, vagy olyan más okiratot kapott, amelyből az következik, hogy a végrehajtási eljárás lezárásakor nem vagy nem teljes egészében nyer kielégítést, mivel a bíróság törölte az adósta a nyilvántartásából vagy más vonatkozó nyilvántartásból. Ha az adóalany részére utólag teljes egészében vagy részben megfizetik azon általa értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás ellenértékét, amelynek tekintetében az adóalapját a jelen bekezdésnek megfelelően helyesbítette, a hűát a kapott összeg után fizeti meg.

(4) Az első bekezdésből függetlenül az adóalany helyesbítheti (csökkentheti) a csődegyezésre irányuló eljárás vagy a felszámolási eljárás során általa bejelentett, elismert követelés vonatkozásában fizetendő és meg nem fizetett hűa összegét.”

13. A ZDDV²¹ 63. cikkének (1) bekezdése szerint az adóalany az általa fizetendő hűából levonhatja a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő vagy megfizetett hűát, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta vagy használja fel.

14. A ZDDV²¹ „A hűalevonás korrekciója” címet viselő 68. cikke a következőképpen szól:

„(1) Az adóalanynak korrigálnia kell az eredeti adólevonást, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.

(2) Az adóalanynak korrigálnia kell az adólevonást, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a hűabevallás benyújtása után módosultak, ahogyan például a meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.

(3) E cikk (2) bekezdésétől eltérően az adóalany nem korrigálhatja az eredeti adólevonást a termék megfelelően bizonyított megsemmisülése vagy elvesztése esetében, valamint az e törvény 7. cikkében említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.”

15. A Zakon o finan?nem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (a pénzügyi m?veletekr?l, a fizetésképtelenségi és felszámolási eljárásról szóló törvény, Uradni list RS, 126/07. sz.; a továbbiakban: ZFPPIPP) 214. cikkének (1) bekezdése értelmében a cs?degyezséget jóváhagyó határozat joger?re emelkedésével megsz?nik a hitelez?k joga arra, hogy bírósági vagy más eljárásban a hatáskörrel rendelkez? nemzeti szerv el?tt kifizetést, vagyis:

- az e törvény 212. cikkének (4) bekezdése szerinti rendes követelések összegének a jóváhagyott cs?degyezségben meghatározottnál magasabb mérték? és a jóváhagyott cs?degyezségben meghatározott fizetési határid? lejártát megel?z? megfizetését, és
- az e tartozások összegére vonatkozó kamatoknak a jóváhagyott cs?degyezségben megjelölnél magasabb mérték? megfizetését érvényesíthessék.

16. A ZFPPIPP 214. cikkének (2) bekezdése azt mondja ki, hogy a cs?degyezséget jóváhagyó határozat joger?re emelkedésével megsz?nik a hitelez?k joga arra, hogy bírósági vagy más eljárásban, a hatáskörrel rendelkez? nemzeti szerv el?tt az e törvény 212. cikkének (4) bekezdése szerinti alárendelt tartozások teljes összegének megfizetését érvényesíthessék.

17. A ZFPPIPP 214. cikkének (3) bekezdése szerint amennyiben az adós az e cikk első és második bekezdésében foglaltnál magasabb összegben önként megfizeti a tartozásokat, nem követelheti azt vissza jogalap nélküli gazdagodás jogcímén.

III. Az alapeljárás tényállása és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

18. A T?2 ljubljana (Szlovénia) székhely? társaság, amelynek tevékenysége elektronikus hírközlési szolgáltatások nyújtásából és berendezések értékesítéséb?l állt. Az el?zetes döntéshozatali kérelem benyújtásának id?pontjában, 2016. július 5?én fizetésképtelenségi eljárás alatt állt.

19. A T?2?vel szemben cs?degyezséget elj?rást folytattak, vagyis egy olyan különös elj?rást, amely a fizetésképtelen adós kötelezettségeinek enyhítésére irányul. A T?2?vel kötött cs?degyezséget az Okrožno sodiš?e v Mariboru (maribori regionális bíróság, Szlovénia) 2011. november 28?án hozott határozatával jóváhagyta. E határozat értelmében a T?2 a határozat joger?re emelkedésének napjától számított kilenc éven belül köteles megfizetni a hitelez?i részére fennálló tartozásai 44%?ának megfelel? kamatmentes összeget. A határozat 2012. február 24?én emelkedett joger?re.

20. Az adóhatóság felhívására a T?2 elkészítette a beszállítók felé nem teljesített, a cs?degyezség feltételei alá tartozó számláinak listáját, amelyek alapján el?zetesen felszámított adóként levonta a hivatkozott héát. E dokumentumok alapján az adóhatóság úgy tekintette, hogy a T?2 köteles az el?zetesen felszámított héa levonását a tartozásoknak a cs?degyezséget elj?rás alapján a hitelez?k részére fizetend? alacsonyabb összeget kitev? részére, azaz az eredetileg levont héa összegének 56%?ára korrigálni.

21. Ebb?l következ?en 2013. május 27?én az adóhatóság 36 810 401,35 euró összeg? adóalapra 20%?os mértékkel számolva 7 362 080,27 euró összeg? héa megfizetésére kötelezte a T?2?t.

22. A T?2 e határozattal szemben kifogást nyújtott be a pénzügyminisztériumhoz mint másodfokú adóhatósághoz. A pénzügyminisztérium 2013. október 29?i határozatával e kifogást mint megalapozatlant elutasította.

23. A T?2 e határozattal szemben keresetet indított az Upravno sodiš?e (közigazgatási

bíróság, Szlovénia) el?tt. E bíróság 2014. november 18?i ítéletével a keresetet mint megalapozatlant elutasította.

24. A T?2 ekkor felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést el?terjeszt? bírósághoz.

25. A kérdést el?terjeszt? bíróság hangsúlyozza, hogy a ZDDV?1, és különösen annak 68. cikke nem mondja ki kifejezetten, hogy a cs?degyezséget jóváhagyó határozat joger?re emelkedése olyan tényez?t jelent, amely alapján az adóalany köteles az el?zetesen levont héa korrekciójára.

26. E bíróság ugyanakkor úgy véli, hogy a cs?degyezés „az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k” módosítását jelentheti a ZDDV?1 68. cikkének (2) bekezdése értelmében. E tekintetben rámutat, hogy a ZDDV?1 63. cikkének (1) bekezdése értelmében a levonás összege azon héa összegét?l függ, amelyet az adóalany a számlát kibocsátó beszállító részére meg kell fizetnie.

27. Márpedig, továbbra is az említett bíróság szerint, a cs?degyezés joger?s jóváhagyása hatást gyakorol az adóalany kötelezettségeire, beleértve a héának a saját beszállítója részére történ? megfizetésére irányuló kötelezettséget is. A ZFPPIPP értelmében ugyanis a fizetésektelen adós kötelezettségei továbbra is fennállnak, de a hitelez? nem kérheti azok végrehajtását a cs?degyezés érvényességi ideje alatt. Az ilyen cs?degyezés természetesen hatályon kívül helyezhet? a ZFPPIPP 219. cikke alapján, amennyiben kés?bb megállapítást nyer, hogy a fizetésektelen adós képes a cs?degyezséggel érintett tartozások megfizetésére. A kérdést el?terjeszt? bíróság ugyanakkor úgy véli, hogy gazdasági szempontból a cs?degyezés jóváhagyása azt jelenti, hogy a fizetésektelen adós sohasem lesz képes teljes egészében teljesíteni a fennálló kötelezettségeit, és nem is kötelezhet? azok teljesítésére, így a cs?degyezés nemcsak az érintett tartozások meg nem fizetéséhez, hanem azok csökkentéséhez is vezet.

28. A bíróság rámutat, hogy e tekintetben figyelembe vehetné a ZDDV?1 39. cikkét, amely a héairányelv 90. cikkét ülteti át, és amely kifejezetten hivatkozik a számla címezettjével szembeni cs?degyezési eljárásra a számla kibocsátója által fizetend? héa korrekciójának indokaként.

29. E bíróság szerint a cs?degyezés jóváhagyása a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdésében hivatkozott „részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek” fogalma alá is tartozhat. Hangsúlyozza ugyanakkor, hogy a ZDDV?1 68. cikkének (3) bekezdése nem utal kifejezetten a „részben vagy egészben kifizetetlen ügyletekre”, valamint, hogy e hallgatást a T?2 és a pénzügyminisztérium ellentétesen értelmezik. E tekintetben az a kérdés merül fel, hogy a tagállamok számára ezen irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében biztosított lehet?séggel érvényesen lehet?e élni a ZDDV?1 68. cikkében el?írt módon.

30. Az említett bíróság azt is meg kívánja tudni, hogy a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének els? albekezdése szerinti körülmények (kifizetetlen ügyletek, a termék megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása, valamint ajándékok és minták) beletartoznak?e a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdésében foglalt „tényez?k módosulásának” fogalmába, vagy független körülményekr?l van?e szó. Az e kérdésre adandó választól függ a ZDDV?1 68. cikkének értelmezése. A ZDDV?1 ugyanis csak akkor követelné meg ebben az esetben az adólevonás korrekcióját, ha a nemfizetés körülménye a „tényez?k módosulásának” fogalma alá tartozna.

31. E körülmények között a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság, Szlovénia) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A kötelezettségeknek a jogerős határozattal jóváhagyott csődegyezség értelmében történő, az alapeljárás szerinti csökkentését a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében az elzetesen felszámított héa levonása összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők módosulásának, vagy a héairányelv 184. cikke szerinti azon eltérő esetnek kell-e tekinteni, amikor a levonás alacsonyabb vagy magasabb annál, mint amelyre az adóalany jogosult volt?

2) A kötelezettségeknek a jogerős határozattal jóváhagyott csődegyezség értelmében történő, az alapeljárás szerinti csökkentését a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdése értelmében (részleges) nemfizetésnek kell-e tekinteni?

3) A jogi helyzetek egyértelműségére és bizonyosságára vonatkozóan az uniós jogalkotó és a héairányelv 186. cikkében foglalt rendelkezés által támasztott követelményekre figyelemmel a tagállamnak az adólevonás részleges vagy teljes nemfizetés esetén történő korrekciójának az ezen irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdése alapján biztosított elírása érdekében részletesen szabályoznia kell-e nemzeti szabályozásában a nemfizetés eseteit, vagy abba beletartozik a jogerős határozattal jóváhagyott csődegyezség is (amennyiben az a „nemfizetés” fogalmába tartozik)?”

IV. A Bíróság eltti eljárás

32. A 2016. július 5-én kelt elzetes döntéshozatalra utaló határozat 2016. július 15-én érkezett a Bíróság Hivatalához.

33. Írásbeli észrevételeket a T2, a szlovén kormány és az Európai Bizottság terjesztett el.

34. Az eljárás írásbeli szakasza alapján a Bíróság úgy ítélte meg, hogy elegendő információval rendelkezik ahhoz, hogy eljárási szabályzata 76. cikke (2) bekezdésének megfelelően tárgyalás tartása nélkül hozzon határozatot.

V. Elemzés

35. A kérdést elterjesztő bíróság által feltett kérdések annak eldöntésére irányulnak, hogy a héairányelv 184. és 185. cikkének a nemzeti jogba való átültetésére figyelemmel az adóhatóság megalapozottan követeli-e meg a csődeljárás keretében a hitelezővel szemben fennálló kötelezettségei mérséklésében részesülő adóalanytól, hogy csökkentse héalevonásait.

36. A kérdést elterjesztő bíróság által feltett kérdések vizsgálatának megkezdése előtt szeretném mindenekelőtt röviden felidézni a héairányelv 184. és 185. cikkében elírt korrekciós szabályozás jellemzőit (A. rész).

37. Ezt követően megvizsgálom a kérdést elterjesztő bíróság által feltett három kérdést. E kérdésekre lényegében olyan választ fogok adni, amely szerint az alapeljáráshoz hasonló jogvitában az adóhatóság megalapozottan követeli meg a héalevonások csökkentését az olyan fizetésektől adóalanytól, amelynek tartozásai kapcsán csődegyezségi határozatot hoztak, ha és amennyiben e határozat a héairányelv 90. cikkét átültető nemzeti rendelkezések alapján a héa alapjának csökkentésével jár (B–D. rész).

38. Végül kifejtem azokat az indokokat, amelyek miatt úgy vélem, hogy a nemzeti jogalkotó nem alakíthat ki eltérést az adó korrekciója (a héairányelv 90. cikke) és az adólevonás korrekciója

(a héairányelv 185. cikke) között az ár meg nem fizetése esetén. E pontosítás lehetővé teszi az általam a harmadik kérdésre javasolt válasz alátámasztását (E. rész).

A. Az adólevonások korrekciójának a héairányelv 184. és 185. cikkében előírt szabályozása

39. Emlékeztetek arra, hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontja alapján az adóalany jogosult a részére más adóalany által teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő vagy megfizetett hía összegének levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel.

40. A Bíróság e tekintetben pontosította, hogy a héairányelv által felállított rendszer logikájából következően levonható az adóalany által az adóköteles tevékenységeihez felhasznált eszközöket és szolgáltatásokat terhelő adó. Az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással. Ha az adóalany által beszerzett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a hía hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem ezen előzetesen felszámított adó levonására. Ugyanakkor, amennyiben az eszközöket és a szolgáltatásokat adóköteles értékesítési ügyletekhez használják fel, a kétfős adóztatás elkerülése érdekében szükségszerűen levonható az előzetesen felszámított adó.(3)

41. Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a héairányelv 184–186. cikkében szabályozott korrekciós mechanizmus elválaszthatatlan részét képezi az ezen irányelvben foglalt hialevonási rendszernek. E mechanizmus célja, hogy elősegítse a levonások pontosságát a hía semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységhez használják. Így e mechanizmus célja továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen megfizetett hía levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között.(4)

42. A Bíróságnak már volt alkalma rámutatni, hogy a héairányelv 184–186. cikke határozza meg azokat a feltételeket, amelyek között az adóhatóság az adóalanytól korrekciót követelhet.(5)

43. Ezen irányelv 184. cikke azt az alapelvet rögzíti, amely szerint az eredeti adólevonást korrigálni „kell”, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt. Másként fogalmazva, e cikk arra kötelezi a tagállamokat, hogy írjanak elő korrekciót, amennyiben bebizonyosodik, hogy az eredetileg levont hía összege több vagy kevesebb, mint amelynek levonására az adóalany jogosult volt.

44. Az említett irányelv 185. cikkének (1) bekezdése pontosítja e kötelezettséget, kimondva, hogy az adólevonás korrekciójára „különösen” akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak.(6)

45. Az ítélkezési gyakorlat szerint e két rendelkezés együttes olvasatából következik, hogy egyrészt amikor az adólevonások számításához eredetileg figyelembe vett tényezők valamelyikének módosulása miatt korrekció bizonyul szükségnek, e korrekció összege számításának ahhoz kell vezetnie, hogy a végül elvégzett levonások összege megegyezzen azon összeggel, amelyet az adóalanynak jogában állt volna levonni, ha e módosulást eredetileg figyelembe vették volna. Másrészt ezen összeg számítása feltételezi, hogy – a módosított tényezők kivételével – az eredetileg figyelembe vett tényezőkkel azonos tényezőket vesz figyelembe.(7)

46. A héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdése ugyanakkor eltérést ír elő

ett?l a korrekciós kötelezettségt?l. E rendelkezés szerint ugyanis „nem kerülhet sor” korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelel?en bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint az ezen irányelv 16. cikkében említett kis érték? ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében. Ennélfogva e rendelkezés f?szabályként megtiltja a tagállamok számára, hogy az ott hivatkozott helyzetekben el?írják az adólevonás korrekcióját.

47. A héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdése ugyanakkor kivételt állapít meg ezen eltérés alól, kimondva, hogy részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében a tagállamok „megkövetelhetik” a korrekciót. E rendelkezés ily módon lehet?séget biztosít a tagállamok számára, hogy e két esetben korrekciót írjanak el?, és ily módon visszatérjenek az irányelv 184. cikkében és 185. cikkének (1) bekezdésében rögzített általános szabályozáshoz.

48. A kérdést el?terjeszt? bíróság által feltett kérdések lényegében mindenekel?tt annak meghatározására irányulnak, hogy az adóalany kötelezettségeinek a cs?degyezség keretében történ? mérséklése a héairányelv 185. cikke (1) bekezdésének (általános szabályozás) a hatálya alá tartozik?e, majd ezt követ?en annak eldöntésére, hogy e mérséklés „részben vagy egészben kifizetetlen ügyletként” a héairányelv 185. cikke (2) bekezdése els? albekezdésének hatálya alá tarthat?e (eltérés), illetve végül, hogy a nemzeti szabályozás érvényesen élt?e az ezen irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében biztosított lehet?séggel (eltérés az eltérést?l).

B. Az „adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k módosulásának” a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalmáról (els? kérdés)

49. Els? kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kívánja megtudni a Bíróságtól, hogy a fizetésektelen adós kötelezettségeinek a cs?degyezségi eljárás keretében történt, az alapeljárásban fennállóhoz hasonló mérséklése a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében az „adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k módosulását” jelenti?e, vagy azt egy másik, az irányelv 184. cikkében hivatkozott helyzetnek kell tekinteni.

50. Emlékeztetek arra, hogy a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése pontosítja az ezen irányelv 184. cikkében rögzített alapvet? elvet, amely szerint az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.

51. Álláspontom szerint az e kérdésre adandó válasz nem vezethet? le a T?2 által el?terjesztett írásbeli észrevételekben hivatkozott 2012. október 4?i PIGI?ítéletb?l.(8) A Bíróság ebben az ítéletben vitathatatlanul úgy ítélte meg, hogy a lopás – mint az ár meg nem fizetéséhez hasonlóan az említett irányelv 185. cikkének (2) bekezdésében hivatkozott helyzet – az ugyanezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „figyelembe vett tényez?k módosulását” jelenti.

52. A Bíróság ugyanakkor e következtetést arra a körülményre alapította, hogy a lopás lehetetlenné teszi az érintett termékek felhasználását adóköteles értékesítési tevékenységhez.(9) Márpedig a lopástól eltér?en a cs?degyezségi határozat nem változtatja meg a szóban forgó termékek – adóköteles értékesítési tevékenységi célú – rendeltetését.

53. Ezzel szemben a cs?degyezségi határozat alkalmas egy másik, az eredeti adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?nek,(10) vagyis a szóban forgó ügylet adóalapjának a módosítására.

54. Emlékeztetek arra, hogy azon adólevonás összege, amelyre az adóalany jogosult, a

héairányelv 168. cikkének a) pontja értelmében megfelel a részére más adóalany által teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után „fizetendő vagy megfizetett adó” összegének. Ily módon, ahogy azt a kérdést előterjesztő bíróság, a szlovén kormány és a Bizottság hangsúlyozta, ez az irányelv kapcsolatot teremt egy adott ügylet *adóztatása* (azzal, hogy a fizetendő hűa összegét az ezen adó „beszedése”ként” eljáró értékesítőnek kell megfizetnie az adóhatóság részére)(11) és azon *adólevonás* között, amelyhez a vevőnek a hűarendszer semlegességének biztosítása érdekében joga van.

55. Amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutatott, az alapeljárásban szereplő hű hasonló csődegyszégi határozat hatása az, hogy lehetővé teszi a vevő számára, hogy ne fizesse meg az értékesítő részére az eredetileg kikötött árat.(12) Márpedig a héairányelv 73. cikke alapján ez az ár jelenti az *adók* összege meghatározásának alapját. Mivel az *adólevonás* összege az irányelv 168. cikkének a) pontja értelmében vett „fizetendő vagy megfizetett adó” összegétől függ, közvetve az említett ár szolgált azon adólevonás összege meghatározásának alapjául, amelyre a vevő jogosult.

56. Annak érdekében, hogy összhangba hozza az eredeti adót és az adólevonást a vevő által az értékesítő részére ténylegesen fizetett árral, a héairányelv 90., 184. és 185. cikke két korrekciós mechanizmust alakít ki a kikötött ár meg nem fizetése esetére, amelyek közül az első az adóalapra, míg a másik az adólevonásra irányul. E két korrekciós mechanizmus szükségképpen kapcsolódik egymáshoz, mivel, amint arra a jelen indítvány 54. pontjában emlékeztettem, az adólevonás összege az adósszegtől, és ennél fogva az adóalaptól függ.(13)

57. Ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerint teljes vagy részleges nemfizetés, avagy az ügylet teljesítése utáni árendedmény esetén az adóalap a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökken. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint e rendelkezés ezen irányelv alapvető elvének kifejeződése, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amiből az következik, hogy az adóhatóság a hűa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett.(14)

58. Ugyanakkor az említett irányelv 90. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérjenek az (1) bekezdéstől. Bár e lehetőség érvényesítésének feltételei nem képezik tárgyát a jelen ügyben feltett kérdéseknek,(15) ezen eltérési lehetőség fennállása azt vonja maga után, hogy az ár meg nem fizetése által az adóalapra gyakorolt hatást a nemzeti jog alapján kell meghatározni, amelynek értelmezése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik.

59. Konkrétabban fogalmazva, az alapeljárás körülményei között a kérdést előterjesztő bíróságra tartozik annak eldöntése, hogy a csődegyszégi határozat hatására csökken-e az adóalap a héairányelv 90. cikkét átvittet nemzeti rendelkezések alapján.(16)

60. Ha valóban csökken, akkor a csődegyszégi határozat hatására módosul a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők egyike, vagyis az adóalap.

61. Az adóalap említett irányelv 90. cikkét átvittet nemzeti rendelkezések alapján történő csökkentése ugyanis a szóban forgó ügylet adóösszegének csökkentését eredményezi. Márpedig, figyelemmel az adó és az adólevonás között ugyanezen irányelv 168. cikkének a) pontja által kialakított kapcsolatra,(17) az adóalap csökkentése az adólevonás összegének csökkenését is magával vonja.

62. Következésképpen a csődegyszégi határozat a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők

módosulását” vonja maga után, mivel az ezen irányelv 90. cikkét átültet? nemzeti rendelkezések alapján csökken az adóalap.

63. Álláspontom szerint ugyanis az egyetlen érdemi hatás, amelyet az alapeljárásban szerepl?höz hasonló cs?degyezségi határozat a fizetéseképtelen adóalany adólevonáshoz való jogára gyakorol, a szóban forgó ügyletek adóalapjának potenciális csökkentésében rejlik.(18) Konkrétabban, amint azt a jelen indítvány 52. pontjában kiemeltem, az ilyen határozat nem változtatja meg a cs?degyezségben szerepl? termékek és szolgáltatások rendeltetését.

64. Ennélfogva, ha ez az adóalap ténylegesen nem csökken az ezen irányelv 90. cikkét átültet? nemzeti rendelkezések alapján, úgy a cs?degyezségi határozat nem jár az ugyanezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében „az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k módosulásával”.

65. Figyelemmel a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében szerepl? eltérési lehet?ségre, a nemzeti bíróságnak kell eldöntenie, hogy az alapeljárás körülményei között ténylegesen ez a helyzet áll-e fenn.

66. A teljesség kedvéért kiemelem, hogy a fenti megfontolások a héairányelv 184. cikke vonatkozásában is érvényesek. Ily módon az eredeti adólevonás csak abban az esetben több, mint amelyre az adóalany jogosult, ha a cs?degyezségi határozat az adóalap csökkenésével jár, és csak ilyen esetben kell azt korrigálni.

67. A fentiekb?l az következik, hogy a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a fizetéseképtelen adós kötelezettségeinek a cs?degyezségi eljárás keretében történt, az alapeljárásban fennállóhoz hasonló mérséklése akkor jelenti a héairányelv fent hivatkozott rendelkezése értelmében az „adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k módosulását”, ha és amennyiben az az irányelv 90. cikkét átültet? nemzeti rendelkezések alapján az adóalap csökkentését eredményezi.

C. A héairányelv 185. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek” fogalmáról (második kérdés)

68. Második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kívánja megtudni a Bíróságtól, hogy a fizetéseképtelen adós kötelezettségeinek a cs?degyezségi eljárás keretében történt, az alapeljárásban fennállóhoz hasonló mérséklése a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „részben vagy egészben kifizetetlen ügyleteket” eredményez-e.

69. El?zetesen kiemelem, hogy e kérdés kizárólag abban az esetben merül fel, ha e mérséklés az irányelv 185. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozik. A 185. cikk (2) bekezdésének hatálya ugyanis a szövegezése szerint az e cikk (1) bekezdése alóli eltérés rögzítésére szorítkozik. E tekintetben a feltett els? kérdésre válaszolva kiemeltem, hogy az ilyen csökkentés akkor esik az említett irányelv 185. cikke (1) bekezdésének hatálya alá, ha és amennyiben az az irányelv 90. cikkét átültet? nemzeti rendelkezések alapján az adóalap csökkentését eredményezi.

70. Ha e feltételt teljesültnek tekintjük, úgy meggy?z?déseem szerint a cs?degyezségi eljárás által érintett ügyletek a T?2 által el?adottaknak megfelel?en a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek” fogalma alá tartoznak.

71. A cs?degyezség gyakorlati hatása ugyanis az, hogy az ezen egyezségben hivatkozott ügyletek árainak teljes vagy részleges meg nem fizetését eredményezi. A kérdést el?terjeszt? bíróság e tekintetben gazdasági szempontból úgy véli, hogy a cs?degyezség jóváhagyása azt jelenti, hogy a fizetéseképtelen adós sohasem lesz képes teljes egészében teljesíteni a fennálló

kötelezettségeit, így a cs?degyezség nemcsak az érintett tartozások meg nem fizetéséhez, hanem azok csökkentéséhez is vezet.(19)

72. Következésképpen a fent felidézett feltétel tiszteletben tartása esetén a cs?degyezség által érintett ügyleteket a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „részben vagy egészben kifizetetlen ügyleteknek” kell tekinteni.

73. A fentiekre figyelemmel úgy vélem, hogy a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a fizetésektelen adós kötelezettségeinek a cs?degyezségi eljárás keretében történt, az alapeljárásban fennállóhoz hasonló mérséklése a héairányelv e rendelkezése értelmében vett „részben vagy egészben kifizetetlen ügyleteket” eredményez, feltéve ugyanakkor, hogy e mérséklés az irányelv 185. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozik.

D. A héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében biztosított lehet?ség érvényesítésér?l (harmadik kérdés)

74. Harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kívánja megtudni, hogy a jogviszonyok egyértelm?ségére és bizonyosságára vonatkozóan az uniós jogalkotó által támasztott követelményekre és a héairányelv 186. cikkére figyelemmel, a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a tagállamnak úgy kell élnie az e rendelkezésben biztosított lehet?séggel, hogy kifejezetten korrekciós kötelezettséget ír el? nemfizetés és/vagy joger?s határozattal jóváhagyott cs?degyezség esetén.

75. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemb?l kit?nik, hogy e harmadik kérdés a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdését átültet? ZDDV?1 68. cikke (3) bekezdésének szövegezésére vonatkozik. A ZDDV?1 68. cikkének (3) bekezdése ugyanis nem ír el? kifejezetten korrekciós kötelezettséget „részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek” esetében, hanem csak kihagyja ezt az esetet az e kötelezettség alóli eltérések listájáról.

76. Következésképpen a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt a kérdést teszi fel, hogy a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a tagállamnak oly módon kell élnie az e rendelkezésben foglalt lehet?séggel, hogy kifejezetten el?írja a korrekciós kötelezettséget „részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek” esetén, vagy arra szorítkozhat, hogy kihagyja ezt az esetet az ezen irányelv 185. cikke (2) bekezdésének els? albekezdését átültet? eltérések listájáról.

77. Ismét hangsúlyozom, hogy e kérdés kizárólag abban az esetben merül fel, ha a fizetésektelen adós kötelezettségeinek a cs?degyezségi eljárás keretében történt mérséklése az irányelv 185. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozik, vagyis akkor, ha e mérséklés ténylegesen az adóalap csökkentésével jár.(20)

78. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az irányelv bel? jogba való átültetéséhez nem feltétlenül szükséges rendelkezéseinek valamely kifejezett vagy sajátos jogi normába történ? alak? és szövegszer? átvétele, hanem elegend? lehet hozzá az általános jogi kontextus, amennyiben ez kell?en világosan és meghatározottan, hatékonyan biztosítja az irányelv teljes érvényesülését.(21)

79. Ezenkívül minden tagállam köteles az irányelveket a tagállamokban letelepedett érintett személyek érdekében oly módon átültetni, hogy teljes mértékben megfeleljenek az uniós jogalkotó által a jogviszonyok egyértelm?ségére és biztonságra vonatkozóan el?írt követelményeknek. Ennek érdekében az irányelvek rendelkezéseit vitathatatlan kötelez? er?vel, valamint a szükséges egyediséggel, meghatározottsággal és egyértelm?séggel kell átültetni.(22)

80. Jóllehet a kérdést elterjeszt? bíróság feladata annak megítélése, hogy az alapügyben teljesülnek-e a feltételek, a Bíróság – a célból, hogy hasznos választ adhasson az említett bíróság kérdésére – az utóbbi számára megadhatja az általa szükségesnek ítélt iránymutatásokat.(23)

81. E tekintetben fontos hangsúlyozni, hogy ezen irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdése *eltéréstől való eltérésként* írja elő a visszatérést az említett irányelv 185. cikkének (1) bekezdésében rögzített általános rendszerhez (korrekciós kötelezettség).(24)

82. Ebben az összefüggésben álláspontom szerint ellentétes a – jelen indítvány 79. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében vett – jogviszonyok egyértelműségére és biztonságára vonatkozó követelményekkel, ha a tagállam e lehetőséggel oly módon él, hogy hallgatólagosan korlátozza az ugyanezen irányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdését (korrekció tilalma) átültet? eltérés hatályát, ahogy azt a ZDDV?1 68. cikkének (3) bekezdése teszi.

83. E tekintetben a ZDDV?1 68. cikkének (3) bekezdése (amely a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdését ülteti át) úgy rendelkezik, hogy e cikk (2) bekezdésétől eltér?en az adóalany nem korrigálhatja az eredeti adólevonást a termék megfelel?en bizonyított megsemmisülése vagy elvesztése esetében, valamint az e törvény 7. cikkében említett kis érték? ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

84. Ennek során a szlovén jogalkotó átvette a héairányelv 185. cikke (2) bekezdése első albekezdésének szövegét, elhagyva az ezen irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében hivatkozott két esetet, vagyis a „részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek”, illetve a „megfelel?en bizonyított ellopás” esetét.

85. Tény, hogy a ZDDV?1 68. cikke nem mondja ki kifejezetten, hogy a „részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek”, illetve a „megfelel?en bizonyított ellopás” esetén kötelez? a korrekció. Mindazonáltal e két eset nem jelenik meg a ZDDV?1 68. cikkének (3) bekezdésében előírt eltérés szövegében, így módon minden szokásosan körültekint? adóalany arra a következtetésre juthat, hogy ezek a ZDDV?1 68. cikkének (2) bekezdésében előírt korrekciós kötelezettség hatálya alá tartozhatnak.(25)

86. E megközelítést álláspontom szerint alátámasztja az Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, amely a héairányelv 90. cikkének átültetését érintette.(26) A Bíróság ugyanis elismerte, hogy az olyan nemzeti rendelkezést, amely az adóalapot csökkent? esetek felsorolásakor nem említi az ügylet árának meg nem fizetését, úgy kell tekinteni, hogy a tagállam élt az említett irányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerint számára biztosított eltérési lehetőséggel.(27)

87. Ugyanígy el kell fogadni, hogy a ZDDV?1 68. cikkének (3) bekezdéséhez hasonló nemzeti rendelkezés, amely azon helyzeteket sorolja fel, amelyek a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdése alapján nem járnak az adólevonás korrekciójával, úgy kell tekinteni, hogy a tagállam élt a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdése szerint számára biztosított eltérési lehetőséggel.

88. Ugyanezen gondolatmenetet követve, a Bizottság a PIGI?ítéletben úgy ítélte meg, hogy az utóbbi rendelkezés alapján a nemzeti jogszabály érvényesen előírhat korrekciós kötelezettséget lopás esetén, anélkül hogy kifejezetten hivatkozna e helyzetre, ellenben arra utalva, hogy „a hiány megállapítása” indokolja a korrekciót.(28)

89. A kérdést elterjeszt? bíróság felvetette, hogy a SALIX Grundstücks?Vermietungsgesellschaft ítéletre lehet-e hivatkozni ezen értelmezéssel szemben. A T?2 szerint ez az ítélet azon az állításon alapul, amely szerint a héairányelv 185. cikke (2)

bekezdésének második albekezdésében biztosított lehetőséggel oly módon lehet élni, hogy kifejezetten el kell írni a korrekciós kötelezettséget „részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek” esetében.

90. Ne feledjük, hogy a Bíróság ebben az ítéletben azt mondta ki, hogy a tagállamok kötelesek kifejezett jogalkotási rendelkezést elfogadni annak érdekében, hogy a héairányelv (hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése negyedik albekezdésének helyébe lép?) 13. cikkének (2) bekezdésében foglalt lehetőséggel élve „hatóságként folytatott tevékenységként” kezeljenek közintézmények által végzett egyes tevékenységeket.(29)

91. Álláspontom szerint a Bíróság által az említett ítéletben elfogadott megoldás nem ültethet át a jelen ügy körülményeire, mivel a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében kínált lehetőség jellegében eltér az ezen irányelv 13. cikkének (2) bekezdésében szereplő lehetőségtől.

92. Az említett irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdése, amint azt fent kifejtettem,(30) eltéréstől való eltérést, és ennél fogva az említett irányelv 185. cikkének (1) bekezdésében rögzített általános rendszerhez való visszatérést ír el.

93. Ezzel szemben a héairányelv 13. cikkének (2) bekezdése pusztán eltérést ír el, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy kiterjesszék az ezen irányelv 13. cikkének (1) bekezdésében előírt különös szabályozást olyan tevékenységekre, amelyeket nem hatóságként folytatnak. Másként fogalmazva, e rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy olyan jogi fikciót alakítsanak ki, amely lehetővé teszi, hogy „hatóságként folytatott tevékenységként” kezeljenek olyan tevékenységeket, amelyek nem azok.

94. Álláspontom szerint nemigen vitatható, hogy a tagállamoknak kifejezetten rendelkezniük kell az említett héairányelv 13. cikke (1) bekezdése hatályának olyan tevékenységekre való kiterjesztéséről, amelyek nem rendelkeznek a „hatóságként folytatott tevékenység” jellegével, amint azt a Bíróság is hangsúlyozta a fent hivatkozott ítéletben.(31)

95. A fentiekre figyelemmel úgy vélem, hogy a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállam élhet oly módon az e rendelkezésben biztosított lehetőséggel, hogy nem ír el kifejezetten korrekciós kötelezettséget a „részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek” esetében, hanem kihagyja ezt az esetet az ezen irányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdését átültető eltérések listájáról.

96. E lehetőség végrehajtási feltételeitől függetlenül, amelyek kizárólagos jelleggel képezik a kérdést előterjesztő bíróság által feltett harmadik kérdés tárgyát, szeretném még kifejteni azon okokat, amelyek miatt az uniós jog azt követeli meg, hogy a nemzeti jog írja el az adólevonás korrekcióját, amennyiben a kikötött ár meg nem fizetése miatt az adóalap csökkentésére kerül sor.

97. A nemzeti jog uniós joggal összhangban álló értelmezésére irányuló kötelezettségre figyelemmel e pontosítás lehetővé teszi az e kérdésre adott válasz alátámasztását.

E. Nemfizetés esetén az adó korrekciója (a héairányelv 90. cikke) és az adólevonás korrekciója (a héairányelv 185. cikke) közötti eltérés kialakításának lehetetlenségéről

98. Az alábbiakban kifejtett indokok miatt úgy vélem, hogy a nemzeti jogalkotó, amikor a héairányelv 90. és 185. cikke által biztosított lehetőségekkel él, nem alakíthat ki eltérést nemfizetés esetén az adó korrekciója és az adólevonás korrekciója között.

99. A héairányelv 90. cikkének (1) bekezdéséből kitűnik, hogy a szabály szerint a tagállamnak

az adóalap csökkentését kell elírnia az ár meg nem fizetése esetén.(32) Kifejtettem azokat az indokokat, amelyek miatt az adóalap ilyen csökkentése az ezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „módosítást” jelent.(33)

100. Ebben a helyzetben az a kérdés merül fel, hogy e jogalkotó köteles-e elírni azon adólevonás csökkentését, amelyre a vevő jogosult, vagy e csökkentést kizárhatja az említett irányelv 185. cikkének (2) bekezdése alapján.

101. Álláspontom szerint az ár meg nem fizetése esetén az adóalap csökkentését elíró nemzeti jogszabály, amely kizárja a vevő által érvényesített adólevonás ennek megfelelő csökkentését, ellentétes lenne az adósemlegesség elvével.

102. Ez az elv ugyanis az állandó ítélkezési gyakorlat alapján azt írja elő, hogy a levont adó összegének pontosan meg kell felelnie a fizetendő vagy már előzetesen megfizetett adó összegének.(34) Márpedig ez nem áll fenn abban az esetben, ha a vevő csökkentett adóalap (a ténylegesen fizetett ár) alapján számított héaösszeget köteles megfizetni, megfizetve ugyanakkor a jogot, hogy nem csökkentett alapon (az eredetileg kikötött ár) számított héaösszeget vonjon le.

103. Ezenkívül ez az eltérés, mivel a héabevételek csökkenésével járna az érintett tagállamban, összeegyeztethetetlen a tagállamok azon kötelezettségével is, hogy a területükön biztosítsák az esedékes héa teljes összegének beszedését,(35) továbbá az uniós saját források hatékony beszedését.(36)

104. E tekintetben hangsúlyozom, hogy a Bíróság kimondta, hogy a héatartozások csődegyszégi eljárás keretében történő csökkentése bizonyos feltételek mellett összeegyeztethető lehet a fent hivatkozott feltételekkel.(37) Tudomásom szerint a Bíróságnak azonban nem volt alkalma arra, hogy döntsön az adó korrekciója és az adólevonás korrekciója közötti eltérésről az ár meg nem fizetése esetén, többek között csődegyszégi határozat eredményeként.

105. A fentiekből azt a következtetést vonom le, hogy az adósemlegesség elvét, illetve a tagállamok azon kötelezettségét, hogy a területükön biztosítsák az esedékes héa teljes összegének beszedését, valamint az uniós saját források hatékony beszedését, úgy kell értelmezni, hogy amikor a nemzeti jogalkotó az ár meg nem fizetése esetén a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján az adóalap csökkentését írja elő, akkor ugyanezen irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdése alapján köteles előírni az adólevonás ennek megfelelő csökkentését.

106. A gyakorlatban az értékesítő korrigált (csökkentett) héaösszeget vall be az adóhatóságnak, és a vevő adólevonási jogát ugyanilyen arányban korrigálják (csökkentik) azzal, hogy e két összeget a ténylegesen fizetett ár, nem pedig az eredetileg kikötött ár alapján kell számítani.

107. Figyelemmel a nemzeti jog uniós joggal összhangban álló értelmezésének kötelezettségére,(38) ez az értelmezés alátámasztja a harmadik kérdésre adott választ. E kötelezettségből ugyanis az következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak a lehető legteljesebb mértékig oly módon kell értelmeznie a ZDDV¹ 68. cikkét, hogy korrekciós kötelezettséget írjon elő, amennyiben a csődegyszégi megállapodás az adóalap csökkenését eredményezi. Márpedig az általam a harmadik kérdésre adott válasz a gyakorlatban azt jelenti, hogy a ZDDV¹ 68. cikke érvényesen élt azzal a lehetőséggel, hogy az adólevonás korrekciójára irányuló kötelezettséget lehet előírni abban az esetben, ha az ár meg nem fizetése folytán az adóalap csökkentésére került sor, a héairányelv 185. cikke (2) bekezdése második albekezdésének megfelelően.

VI. Véggkövetkeztetések

108. A fentiekre figyelemmel azt javaslom, hogy a Bíróság a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság, Szlovénia) által elzetes döntéshozatal céljából elterjesztett kérdésekre a következ választ adja:

- 1) A közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 185. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a fizetésképtelen adós kötelezettségeinek a csdegyezségi eljárás keretében történt, az alapeljáráásban fennállóhoz hasonló mérséklése akkor jelenti a héairányelv fent hivatkozott rendelkezése értelmében az „adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezk módosulását”, ha és amennyiben az az irányelv 90. cikkét átültet nemzeti rendelkezések alapján az adóalap csökkentését eredményezi.
 - 2) A 2006/112 irányelv 185. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a fizetésképtelen adós kötelezettségeinek a csdegyezségi eljárás keretében történt, az alapeljáráásban fennállóhoz hasonló mérséklése a héairányelv e rendelkezése értelmében vett „részben vagy egészben kifizetetlen ügyleteket” eredményez, feltéve ugyanakkor, hogy e mérséklés az irányelv 185. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozik.
 - 3) A 2006/112 irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállam élhet oly módon az e rendelkezésben biztosított lehet séggel, hogy nem ír el kifejezetten korrekciós kötelezettséget a „részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek” esetében, hanem kihagyja ezt az esetet az ezen irányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdését átültet eltérések listájáról.
- 1 Eredeti nyelv: francia.
 - 2 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.
 - 3 2016. június 16-i Mateusiak ítélet (C-229/15, EU:C:2016:454, 24. pont).
 - 4 2012. október 4-i PIGI-ítélet (C-550/11, EU:C:2012:614, 24. és 25. pont); 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet (C-622/11, EU:C:2013:649, 34. pont); 2014. március 13-i FIRIN-ítélet (C-107/13, EU:C:2014:151, 50. pont); 2016. június 9-i Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft ítélet (C-332/14, EU:C:2016:417, 43. ítélet); 2016. június 16-i Mateusiak ítélet (C-229/15, EU:C:2016:454, 28. pont).
 - 5 2014. március 13-i FIRIN-ítélet (C-107/13, EU:C:2014:151, 48. pont).
 - 6 2016. június 16-i Mateusiak ítélet (C-229/15, EU:C:2016:454, 29. pont).
 - 7 2016. június 16-i Kreissparkasse Wiedenbrück ítélet (C-186/15, EU:C:2016:452, 47. pont).
 - 8 C-550/11, EU:C:2012:614.
 - 9 2012. október 4-i PIGI-ítélet (C-550/11, EU:C:2012:614, 27. pont).
 - 10 A héairányelv 63. és 167. cikke értelmében a héafizetési kötelezettség és az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik. Amint azt Kokott f tanácsnok kifejtette, az értékesít az ügylet teljesülését követően köteles héát fizetni, akkor is, ha a vev még nem fizette meg azt. Lásd: Kokott f tanácsnok Di Maura ügyre vonatkozó indítványa (C-246/16, EU:C:2017:440, 1., 2. és 24. pont). A vev adólevonáshoz való joga ugyanebben az időpontban keletkezik, az ügylet pénzügyi

teljesítését?l függetlenül.

11 2008. február 21?i Netto Supermarkt ítélet (C?271/06, EU:C:2008:105, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

12 Lásd a jelen indítvány 27. pontját.

13 Az e két korrekciós mechanizmus közötti kapcsolatra rámutatott többek között: Stadie, H., *Umsatzsteuergesetz: Kommentar* (3. kiadás, Otto Schmidt, Köln, 2015, 1198. o.): „Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt, dass der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden, nach der Angabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten. Ein solcher Faktor i.S.d. Art. 168 Buchst. a MwStSystRL ist vor allem die vom leistenden Unternehmer geschuldete Steuer, die nach Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL zu berichtigen ist” (szabad fordításban: „A héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése szerint az adólevonás korrekciójára akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k a héabevallás benyújtása után módosultak, többek között megghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén. A héairányelv 168. cikkének a) pontja értelmében vett ilyen tényez? mindenekel?tt az értékesít? által befizetend? adó, amelyet a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján korrigálni kell.”)

14 2014. május 15?i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C?337/13, EU:C:2014:328, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

15 Lásd e tekintetben: 1997. július 3?i Goldsmiths ítélet (C?330/95, EU:C:1997:339); 2014. május 15?i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C?337/13, EU:C:2014:328); Kokott f?tanácsnok Di Maura ügyre vonatkozó indítványa (C?246/16, EU:C:2017:440). A Bíróság különösen úgy vélte, hogy ez az eltérési lehetőség azon az elgondoláson alapul, miszerint az ellenszolgáltatás meg nem fizetése bizonyos körülmények között, az érintett tagállamban fennálló jogi helyzet miatt nehezen ellen?rizhet?, illetve ideiglenes lehet. Lásd: 1997. július 3?i Goldsmiths ítélet (C?330/95, EU:C:1997:339, 18. pont).

16 Ha nem tévedek, a releváns nemzeti rendelkezések a ZDDV?1 39. cikkében találhatók.

17 Lásd a jelen indítvány 54. és 55. pontját.

18 E tekintetben kiemelem, hogy az alapeljárásban szerepl?höz hasonló cs?degyezségi eljárás elméletileg nem érinti azokat a héaösszegeket, amelyeket az értékesít?knek a cs?degyezés által érintett kereskedelmi ügyletek után kell megfizetniük az adóhatóság részére. Az ilyen eljárás ugyanis csak a fizetéseképtelen vev?, vagyis az alapeljárásban a T?2 tartozásait érinti. E tartozások közé tartozhatnak többek között az értékesít?k által értékesített vagy nyújtott termékek és szolgáltatások árai, az ugyanezen értékesít?k részére fizetend? héaösszegek, valamint az adóhatóság részére a fizetéseképtelen adóalany által értékesített vagy nyújtott termékek és szolgáltatások után fizetend? héaösszegek. Az utóbbi helyzet, a héa „kilépéskori” megfizetése, nem pedig a jelen ügghöz hasonlóan a héa „belépéskori” levonására vonatkozó helyzet képezi a 2016. április 7?i Degano Trasporti ítélet (C?546/14, EU:C:2016:206) és a 2017. március 16?i Identi ítélet (C?493/15, EU:C:2017:219) tárgyát. Lásd a jelen indítvány 104. pontját.

19 Lásd a jelen indítvány 27. pontját.

20 Lásd a jelen indítvány 69. pontját.

21 2009. június 4?i SALIX Grundstücks?Vermietungsgesellschaft ítélet (C?102/08,

EU:C:2009:345, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 2009. június 4?i SALIX Grundstücks?Vermietungsgesellschaft ítélet (C?102/08, EU:C:2009:345, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 2009. június 4?i SALIX Grundstücks?Vermietungsgesellschaft ítélet (C?102/08, EU:C:2009:345, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Lásd a jelen indítvány 46. és 47. pontját.

25 A jelen indítvány 59–62. pontjában hivatkozott indokok miatt az ár teljes vagy részleges meg nem fizetése a héairányelv 185. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozik, amennyiben e nemfizetés az adóalap csökkenésével jár. E rendelkezést a ZDDV?1 68. cikkének (2) bekezdése ültette át.

26 2014. május 15?i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C?337/13, EU:C:2014:328).

27 2014. május 15?i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C?337/13, EU:C:2014:328, 24. pont).

28 2012. október 4?i PIGI?ítélet (C?550/11, EU:C:2012:614, 31–35. pont).

29 Lásd ebben az értelemben: 2009. június 4?i SALIX Grundstücks?Vermietungsgesellschaft ítélet (C?102/08, EU:C:2009:345, 51. és 52. pont).

30 Lásd a jelen indítvány 81. és 82. pontját.

31 Lásd ebben az értelemben: 2009. június 4?i SALIX Grundstücks?Vermietungsgesellschaft ítélet (C?102/08, EU:C:2009:345, 58. pont).

32 Ha nem tévedek, a szlovén jogalkotó a ZDDV?1 39. cikkének elfogadásával ténylegesen el?írta az adóalap csökkentését az ár meg nem fizetése esetén, amit a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell megvizsgálnia. E cikk kérdést el?terjeszt? bíróság által idézett (2) és (3) bekezdése vitathatatlanul azt írja el?, hogy: „[a]z adóalany [...] *helyesbítheti* (csökkentheti) a fizetend? héa összegét [...]”. Úgy vélem ugyanakkor, hogy e pontosítás eljárásjogi tartalmú, abban az értelemben, hogy az értékesít?nek kell kérnie az adóalap csökkentését, amennyiben nem teljesítik részére az eredetileg kikötött kifizetést.

33 Lásd a jelen indítvány 59–62. pontját.

34 Lásd többek között: 2013. szeptember 26?i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C?189/11, EU:C:2013:587, 91. pont).

35 Lásd többek között: 2013. február 26?i Åkerberg Fransson ítélet (C?617/10, EU:C:2013:105, 25. pont); 2016. április 7?i Degano Trasporti ítélet (C?546/14, EU:C:2016:206, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2017. március 16?i Identi ítélet (C?493/15, EU:C:2017:219, 16. pont).

36 Lásd többek között: 2013. február 26?i Åkerberg Fransson ítélet (C?617/10, EU:C:2013:105, 26. pont); 2016. április 7?i Degano Trasporti ítélet (C?546/14, EU:C:2016:206, 22. pont); 2017. március 16?i Identi ítélet (C?493/15, EU:C:2017:219, 19. pont).

37 2016. április 7-i Degano Trasporti ítélet (C-546/14, EU:C:2016:206, 23–29. pont). Lásd még: 2017. március 16-i Identi ítélet (C-493/15, EU:C:2017:219, 20–24. pont), amely az olasz „tartozáselengedésre irányuló” eljárásra vonatkozott.

38 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a belső jog alkalmazásakor a nemzeti bíróságok kötelesek a belső jogot úgy értelmezni, hogy a szóban forgó irányelv eredményének eléréséhez a lehető legteljesebb mértékig figyelembe vegyék annak szövegét és célját, következésképpen kötelesek megfelelni az EUMSZ 288. cikk harmadik bekezdésének. Lásd többek között: 2012. január 24-i Dominguez ítélet (C-282/10, EU:C:2012:33, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), illetve a héairányelv vonatkozásában: 2013. április 11-i Rusedespred ítélet (C-138/12, EU:C:2013:233, 37. pont).