

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2019. május 8.(*)

„Előzetes döntéshozatal – A közös hozzáadottértékadó (héta) rendszere – 2006/112/EK irányelv – 90. és 273. cikk – A héaköteles ügylet címén az adóalanynak járó összeg adós általi teljes vagy részleges meg nem fizetése – Adóalap – Csökkentés – Az adósemlegesség és az arányosság elve”

A C-127/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Nejvyšší správní soud (közigazgatási legfelsőbb bíróság, Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2018. február 16-án érkezett, 2018. január 18-i határozatával terjesztett elő

az **A-PACK CZ s. r. o.**

és

az **Odvolací finanční ředitelství**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök (előadó), C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen és M. Safjan bírák,

előtanácsnok: E. Tanchev,

hivatalvezető: hivatalvezető: M. Aleksejev egységvezető,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2019. január 9-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az A-PACK CZ s. r. o. képviselőjében R. Cholenský és F. Hejl advokáti,
- az Odvolací finanční ředitelství képviselőjében T. Rozehnal, meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviselőjében M. Smolek, J. Vlášil és O. Serdula, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviselőjében B. Majczyna, A. Kramarczyk – Szadzińska, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében M. Salyková, J. Jokubauskaitė és R. Lyal meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy

elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az adósemlegesség és az arányosság elvének, valamint a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2015. L 323., 31. o.) 90. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az A–PACK CZ s. r. o. és az Odvolací finan?ní ?editelství (másodfokú adóigazgatóság, Cseh Köztársaság) között annak tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, hogy ez utóbbi megtagadta az A–PACK CZ s. r. o.?tól az adós fizetésektelensége miatt behajthatatlannak tekintett és fennálló követelések után megfizetett hozzáadottérték?adó (h?a) összegének korrekcióját.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 73. cikke a következ?ket írja el?:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltér? termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az értékesítésért 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.”

4 Ezen irányelv 90. cikke szerint:

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

(2) A tagállamok a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek az (1) bekezdést?l.”

5 Az említett irányelv 273. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

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

Az els? albekezdésben említett lehet?séget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek el?írására felhasználni.”

A cseh jog

6 A fizetésektelenségi eljárás alá vont adósokkal szembeni követelések esetén az adó összegének korrekciójához való jogot a hozzáadottérték?adóról szóló 235/2004. sz. törvénybe a 47/2011. sz. törvény (a továbbiakban: héatörvény) illesztette be, amelynek indokolása a

következőket jegyzi meg:

„Egy olyan új lehetőségnek – a gazdasági helyzet kedvezőtlen alakulása miatti – bevezetéséről van szó, amely keretében az áthárított adó összegét korrigálni lehet fizetési képtelenségi eljárás alá vont adósokkal (vevőkkel) szembeni követelések esetén. A jelen javaslat aktívan válaszol a jelenlegi gazdasági helyzetre, és a válság elleni küzdelem körébe tartozó intézkedésnek minősül, amelynek célja azon vállalkozások segítése, amelyek pénzforgalmi mérlegét a fizetési képtelen vállalkozásokkal szembeni behajthatatlan követelések csökkentik.

A pénzügyi világválság következményei miatt egyre több olyan vállalkozás van, amellyel szemben fizetési képtelenségi eljárás van folyamatban, és amely immár nem képes eleget tenni a hitelezőivel (eladóival) szembeni kötelezettségeinek. Számos eladó (hitelező) immár nem tudja behajtani a vevőkkel (adósokkal) szembeni összes követelését. E körülmény kedvezőtlen hatással jár az addig „életképes” vállalkozók gazdasági helyzetére.

E rendelkezés alapján a hitelező (eladó) tehát jogosult lesz az áthárított adó összegének korrekciójára, ha a vevő (adós) nem fizette ki neki az értékesített termékeket vagy a nyújtott szolgáltatásokat, és ha a fizetési képtelenségről határozó bíró fizetési képtelenségi eljárást indított a vevővel szemben. [...]

A javaslat teljes mértékben összhangban áll a [2006/112 irányelv] 90. és 185. cikkével. Hasonló szabályozás alkalmazandó legalább 12 európai uniós tagállamban. E szabályozást különböző formában a következő tagállamokban hajtják végre: Belgium, Luxemburg, Dánia, Németország, Franciaország, Portugália, Írország, Ausztria, Olaszország, Görögország, Lettország és Nagy-Britannia.”

7 A héatörvény – fizetési képtelenségi eljárás alá vont adósokkal szembeni követelésekre vonatkozó az adó összegének korrekciójáról szóló – 44. §-ának (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A hitelező az áthárított adó összegét legkésőbb azon adóévben korrigálhatja, amely során az (1) bekezdésben meghatározott feltételek teljesültek. Nem végezhető el a korrekció [...] abban az esetben, ha az adós adóalanyisága megszűnt.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8 Az A–PACK CZ heaalany cseh társaság, amelynek egyik ügyfele a Delpharma Nutraceuticals, a.s. társaság, amellyel szemben 2009. május 27-én fizetési képtelenségi eljárást indult.

9 Az A–PACK CZ a 2011-es adóév negyedik negyedévére vonatkozó adóbevallásában 539 822 cseh korona (CZK) (megközelítőleg 21 000 euró) visszatérítését kérte többek között a heaösszeg azon okból történt korrekciója miatt, hogy e társaság a 2008. október 30. és 2009. február 2. közötti időszakban végzett termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat érintő követeléseket nem egyenlítette ki.

10 2012. április 17-i határozatával a Finanční úřad pro Prahu 9 (Prága város 9. számú adóhivatala, Cseh Köztársaság) az A–PACK CZ által kért összeget 41 211 CZK-ra (megközelítőleg 1600 euró) korlátozta azzal az indokkal, hogy a héatörvény 44. §-ának (3) bekezdése nem teszi lehetővé az adóösszeg korrekcióját, ha az adós adóalanyisága megszűnt, és ez a helyzet állt fenn a Delpharma Nutraceuticals esetében 2011. november 3. óta.

11 Az A–PACK CZ fellebbezést nyújtott be a másodfokú adóigazgatósághoz, amely elutasította

azt.

12 Az A–PACK CZ a Městský soud v Praze (prágai városi bíróság, Cseh Köztársaság) előtt ezen elutasító határozat megsemmisítése iránti kérelmet terjesztett elő, amelyet a bíróság elutasított.

13 Ilyen körülmények között fordult az A–PACK CZ a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Nejvyšší správní soudhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) az ez utóbbi elutasító határozattal szembeni felülvizsgálati kérelmet előterjesztve. Azt állítja, hogy az adó adóalanyiségára vonatkozó, a héatörvény 44. §-ának (3) bekezdésében előírt feltétel nem csak hogy ellentétes a 2006/112 irányelv 90. cikkével, hanem tiltott állami támogatásnak is minősül.

14 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az A–PACK CZ állami támogatás fennállására vonatkozó érveinek nem lehet helyt adni. Az adó adóalanyiségának fenntartására vonatkozó, a héatörvény 44. §-ának (3) bekezdésében előírt feltétel pedig szerinte ellentétes a 2006/112 irányelv 90. cikkével, mivel lehetetlenné teszi a hitelező adóalany adóalapjának korrekcióját anélkül, hogy az igazolható lenne a nemfizetés végleges jellegére vonatkozó bizonytalansággal.

15 E körülmények között a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következőképpen terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az adósemlegesség és az arányosság elvére tekintettel akként értelmezhető-e a [2006/112] irányelv 90. cikkének (2) bekezdése, hogy a tagállamok eltérés útján olyan feltételeket határozhatnak meg, amelyek bizonyos esetekben kizárják az adóalap-csökkentést, ha az árat teljes mértékben vagy részlegesen nem fizették meg?

2) Amennyiben az első kérdésre igenlő választ kell adni, ellentétes-e a [2006/112] irányelv 90. cikkének céljával a nemzeti szabályozás, ha a héalany nem korrigálhatja az adó összegét, amennyiben az adó olyan másik adózó részére végzett adóköteles termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra válik felszámíthatóvá, aki a szóban forgó adóköteles termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért kizárólag részlegesen vagy egyáltalán nem fizetett, és akinek ezt követően a héalanyisága megszűnt?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

16 Az együttesen vizsgálandó két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 90. cikkét az adósemlegesség és az arányosság elvére tekintettel úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amelynek értelmében az adóalany nem végezheti el a héalap korrekcióját abban az esetben, ha az adósa részben vagy egyáltalán nem fizeti meg az ezen adó hatálya alá tartozó ügylet címén fizetendő összeget, amennyiben megszűnt az adó adóalanyiséga.

17 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a 2006/112 héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése, amely szerint megszűnés, felmondás, elállás, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az adófizetéshez vezető ügylet teljesítése utáni árendedmény esetén az adóalap csökkentésére, ebből következően pedig az adóalany által fizetendő héal 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 2006/112 irányelv alapvető elvének kifejeződése, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amelyből az következik, hogy az adóhatóság a héal címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett (lásd különösen: 2018. december 6-ai Tratave ítélet, C-672/17,

EU:C:2018:989 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 Ezen irányelv 90. cikkének (2) bekezdése kétségtelenül lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az ügylet árának teljes vagy részleges nemfizetése esetén eltérjenek e szabálytól.

19 Ugyanakkor, amint azt a Bíróság már megállapította, a teljes vagy részleges nemfizetésre vonatkozó ezen eltérési lehetőség azon a megfontoláson alapul, hogy az ellenérték meg nem fizetése bizonyos körülmények között és az érintett tagállamban fennálló joghelyzet okán nehezen és csak ideiglenesen ellenőrizhető (lásd ebben az értelemben: 1997. július 3-ai Goldsmiths ítélet, C-330/95, EU:C:1997:339, 18. pont; 2017. november 23-ai Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 17. pont; 2018. február 22-ai T-2 ítélet, C-396/16, EU:C:2018:109, 37. pont).

20 Ebből következően ezen eltérési lehetőség igénybevételének indokoltnak kell lennie ahhoz, hogy a tagállamok által annak végrehajtása érdekében elfogadott intézkedések ne hiúsítsák meg a 2006/112 irányelv által elérni kívánt adóharmonizáció célját (lásd ebben az értelemben: 1997. július 3-ai Goldsmiths ítélet, C-330/95, EU:C:1997:339, 18. pont; 2017. november 23-ai Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 18. pont; 2018. február 22-ai T-2 ítélet, C-396/16, EU:C:2018:109, 38. pont), és e lehetőség alapján ez utóbbiak egész egyszerűen nem zárhatják ki a hűalap nemfizetés esetén való csökkentését (lásd ebben az értelemben: 2017. november 23-ai Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 20. és 21. pont).

21 E következtetést erősíti meg a 2006/112 irányelv 90. cikke (2) bekezdésének célkutató értelmezése is. Ugyanis jóllehet jelentéssel bír, hogy a tagállamok felvehetik a küzdelmet a számlák meg nem fizetésével vagy annak véglegességével szükségszerűen együtt járó bizonytalansággal szemben, az eltérésre irányuló ilyen lehetőség nem terjeszkedhet túl e bizonytalanságon, különösen pedig azon kérdés eldöntésén, hogy nemfizetés esetén el lehet-e tekinteni az adóalapcsökkentést (2017. november 23-ai Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 22. pont; 2018. február 22-ai T-2 ítélet, C-396/16, EU:C:2018:109, 40. pont).

22 Ezenkívül azon lehetőség elismerése, hogy a tagállamok bármely hűalapcsökkentést kizárjanak, ellentétes lenne a hűsemlegesség elvével, amelyből többek között az következik, hogy az állam érdekében adóbeszedésként eljáró vállalkozást teljes egészében mentesíteni kell azon gazdasági tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett hű terhe alól, amely maga is hűaköteles (lásd ebben az értelemben: 2017. november 23-ai Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 23. pont).

23 A jelen ügyben az olyan követelmény, mint amelyet az alapeljárás tárgyát képező nemzeti szabályozás ír elő, és amely a hűalap korrekcióját azon követelménytől teszi függővé, hogy az adós megőrizze hűalanyiságát, nem igazolható azzal, hogy figyelembe kell venni a szóban forgó nemfizetés végleges jellegét érintő bizonytalanságot.

24 Ahogy ugyanis azt egyébként lényegében az Európai Bizottság az írásbeli észrevételeiben megjegyzi, az a körülmény, hogy az adós adóalanyisága a fizetéseképtelenségi eljárással összefüggésben megszűnt, épp ellenkezőleg inkább olyan tényezőnek minősül, amely megerősíti a nemfizetés végleges jellegét.

25 Azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy az ilyen követelmény – amint azt a cseh kormány az írásbeli észrevételeiben a 2012. január 26-ai Kraft Foods Polska ítéletre (C-588/10, EU:C:2012:40) hivatkozva állítja – mégis összeegyeztethetőnek tekinthető-e a 2006/112 irányelv 90. cikk (2) bekezdésével, mivel célja, hogy biztosítsa a hű pontos behajtását, az adócsalás megakadályozását és az adóbevétel kiesés veszélyének elkerülését, meg kell jegyezni, hogy az ilyen célok nem teszik lehetővé az e rendelkezés céljával és rendszerével való ellentétet, és nem igazolhatják az ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdésétől való eltérést a nemfizetést vagy annak

végleges jellegét érint? indoktól különböz? indokok miatt.

26 Ugyanígy, jóllehet a 2006/112 irányelv 273. cikke – amelyre a Cseh Köztársaság szintén hivatkozott az értelmezése alátámasztása érdekében – lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy olyan kötelezettségeket állapítsanak meg, amelyeket szükségesnek ítélnék a hía pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az ilyen intézkedések f?szabály szerint kizárólag az e sajátos cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el az adóalapra vonatkozó szabályoktól, mivel ezen intézkedések csak a lehető legkisebb mértékben sérthetik a 2006/112 irányelv céljait és elveit, valamint ezért nem lehet úgy alkalmazni ?ket, hogy veszélyeztessék a hía semlegességét (lásd ebben az értelemben: 2018. december 6?i Tratave ítélet, C?672/17, EU:C:2018:989 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), amely a vonatkozó uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi.

27 A jelen ügyben a Bírósághoz benyújtott ügyiratokból nem t?nik ki, hogy az adócsalás vagy adókikerülés különös veszélyét vonná maga után annak engedélyezése, hogy az olyan hitelez? adóalany, mint az A–PACK CZ, csökkentse a híaalapját, ha a követelésének a fizetése képtelen és id?közben adóalanyiságát elveszít? adós általi meg nem fizetésével szembeül. Ezenkívül az, hogy ki van zárva ezen adóalap minden hasonló helyzetben való csökkentésének lehet?sége, és az ilyen hitelez? adóalanyra hárul azon hía összeg terhe, amelyet a gazdasági tevékenysége keretében nem szedett be, mindenesetre meghaladja a 2006/112 irányelv 273. cikkében említett célok eléréséhez feltétlenül szükséges mértéket.

28 A fentiekre figyelemmel a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 90. cikkét az adósemlegesség és az arányosság elvére tekintettel úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amelynek értelmében az adóalany nem végezheti el a híaalap korrekcióját abban az esetben, ha az adósa részben vagy egyáltalán nem fizeti meg az ezen adó hatálya alá tartozó ügylet címén fizetend? összeget, amennyiben megsz?nt az adós adóalanyisága.

A költségekr?l

29 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (els? tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amelynek értelmében az adóalany nem végezheti el a hozzáadottérték?adó (hía) alapjának a korrekcióját abban az esetben, ha az adósa részben vagy egyáltalán nem fizeti meg az ezen adó hatálya alá tartozó ügylet címén fizetend? összeget, amennyiben megsz?nt az adós adóalanyisága.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: cseh.