



# Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2023. szeptember 7.<sup>1</sup>

**C-314/22. sz. ügy**

**„Consortium Remi Group” AD  
kontra**

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(a Varhoven administrativen sad [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – Adóalap – Az adóalap csökkentése – Az ár teljes vagy részleges meg nem fizetése az ügylet teljesítése után – A tagállamoknak a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti eltérési lehetősége – A héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének közvetlen alkalmazhatósága – Jogvesztő határidő – A határidő kezdete – Az adóalap csökkentésének időpontja – A visszamenőleges csökkentés kizártsága – Az adóalany kamatok iránti igénye”

## I. Bevezetés

1. A kereskedelmi életben újra és újra előfordul, hogy egy ügyfél nem pontosan vagy egyáltalán nem egyenlíti ki a számláit. Ez különösen kellemetlen a héaalanyoknak minősülő vállalkozásoknak. A héajogban ugyanis az adóalany már azt megelőzően köteles megfizetni az adót, hogy az adót ténylegesen viselő személy (a termék vevője, illetve a szolgáltatás megrendelője) megfizette volna részére azt. Annak az ügyfele általi megfizetéséig végeredményben a vállalkozásnak kell előfinanszíroznia a héát, és ezzel kamatmentes kölcsönt kénytelen nyújtani az államnak. A jelen ügy tárgyát több meg nem fizetett 2006–2012. évi számla képezi.

2. Ezért sok tagállam biztosítja a vállalkozás már létrejött héafizetési kötelezettségének megfelelő helyesbítését nemfizetés esetén. A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint viszont a bolgár jog nem teszi lehetővé az adóalap csökkentését teljes vagy részleges nemfizetés esetén. Ezt csak az ár változása esetén teszi lehetővé. Az adójog ezenfelül ötéves általános elévülési időt ír elő a visszatérítésre való jogosultság tekintetében.

3. A jelen ügyben ezért az a kérdés merül fel a Bíróság előtt, hogy az Unió harmonizált héajoga megköveteli-e a helyesbítés lehetőségét, és ha igen, akkor azt időben korlátozhatja-e a tagállam. Korlátozás esetén felmerül az a további kérdés, hogy mely időponttól kell számítani ezt a határidőt.

<sup>1</sup> Eredeti nyelv: német.

## II. Jogi háttér

### A. Az uniós jog

4. Az ügy uniós jogi háttérét a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv<sup>2</sup> (a továbbiakban: héairányelv) képezi.

5. A héairányelv 63. cikke a következőket írja elő:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

6. A 66. cikk b) pontja a következő kivételt tartalmazza:

„A 63., 64. és 65. cikktől eltérve, a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetési kötelezettség – egyes ügyletekre vagy az adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan – a következő időpontok egyikében keletkezzen: [...]

b) legkésőbb az ellenérték átvételének időpontjában;”

7. Az irányelv 73. cikke az adóalapot szabályozza, és a következőképpen szól:

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

8. A héairányelv 90. cikke az adóalap csökkentését szabályozza:

„(1) Elállás, a teljesítés megghiúsulása [helyesen: Megszűnés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezése [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) bekezdéstől.”

9. A héairányelv 184. cikke az adólevonások korrekciójára vonatkozik, és a következőképpen szól:

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

<sup>2</sup> HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; legutóbb módosította: a 2006/112/EK irányelvnek a bizonyos csalásra alkalmas termékek értékesítése és szolgáltatások nyújtása esetén alkalmazott választható fordított adózási mechanizmus, valamint a héacsalás elleni gyorsreagálási mechanizmus alkalmazási időszakának meghosszabbítása tekintetében történő módosításáról szóló, 2022. június 3-i (EU) 2022/890 tanácsi irányelv (HL 2022. L 155., 1. o.).

10. Az irányelv 185. cikke a nemfizetés esetére vonatkozik, és a következőket írja elő:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények 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.”

11. A héairányelv 203. cikke a téves számlán alapuló adófizetési kötelezettségre vonatkozik, és a következőképpen szól:

„A héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán.”

12. A héairányelv 273. cikke a következőket írja elő:

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

## **B. A bolgár jog**

13. A héairányelvet a Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: ZDDS) ültette át Bulgáriában 2007. január 1-jei hatállyal. A ZDDS 115. cikkének (1) és (3) bekezdése a következőket írja elő:

„(1) Az olyan ügylet adóalapjának módosulása és olyan ügylettől való elállás esetén, amelynek tekintetében számlát bocsátottak ki, az értékesítő vagy szolgáltató köteles a számlával kapcsolatban értesítést kiállítani.

(3) Az adóalap növekedése esetén terhelési értesítést, az adóalap csökkentése vagy az ügylettől való elállás esetén pedig jóváírási értesítést kell kiállítani.”

14. A Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (az adó- és társadalombiztosítási eljárás rendjéről szóló törvénykönyv, a továbbiakban: DOPK) a visszatérítésre való adójogi jogosultságot szabályozó rendelkezéseket tartalmaz. Így a DOPK 129. cikkének (1) bekezdése jogvesztő határidőt ír elő a visszatérítésre való jogosultság tekintetében. E rendelkezés szerint a beszámítás vagy visszatérítés iránti kérelmet akkor vizsgálják meg, ha azt a visszatérítés alapjául szolgáló tényállás megvalósulásának évét követő év januárjának 1. napjától számított öt éven belül nyújtották be, feltéve ha a törvény másként nem rendelkezik.

### III. Az alapeljárás

15. A Várnában (Bulgária) székhellyel rendelkező „Consortium Remi Group” AD (a továbbiakban: CRG) épületek és létesítmények építésével foglalkozik. A CRG-t 1995-ben vették nyilvántartásba a ZDDS alapján, 2019. március 7-én azonban törölték a nyilvántartásból, mivel megállapítást nyert, hogy rendszeresen megszegte a ZDDS-ből eredő kötelezettségeit. 2020. szeptember 18-i ítéletével a Varnenski Okrazhen sad (várnai regionális bíróság, Bulgária) fizetéseképtelenségnek nyilvánította a CRG-t, és fizetéseképtelenségi eljárást indított.

16. 2006 és 2010 között, valamint 2012-ben a CRG öt bolgár társaság részére állított ki számlákat termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról. A számlákon héát tüntettek fel. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem szerint az adót az adómegállapítási időszakok többsége tekintetében meg is fizették. Az e számlákon feltüntetett héa teljes összege 618 171 leva (BGN), ami hozzávetőleg 310 000 eurónak felel meg. További információk hiányában feltételezendő, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem csak a CRG által feltüntetett és meg is fizetett héára vonatkozik.

17. A 2011. január 31-i adóellenőrzési határozat a CRG részéről fennálló tartozásokat állapított meg a ZDDS alapján a 2007. január 1. és 2010. július 31. közötti időszak vonatkozásában, az említett társaságok egyike részére kiállított számlákon feltüntetett héát is ideértve. A CRG keresetet indított az ellenőrzési határozattal szemben, amelyet azonban elutasított az elsőfokú közigazgatási bíróság ítélete. Ezen ítéletet ezt követően helybenhagyta a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) ítélete.

18. 2020. február 7-én a CRG 1 282 582,19 BGN (hozzávetőleg 640 000 euró) – (az említett befogadók részére kiállított számlákon feltüntetett, hozzávetőleg 310 000 euró összegű héa összegének megfelelő) 618 171,16 BGN tőkeösszeg és (a számlák kiállítását követő hónap első napjától 2019. július 31-ig számított) 664 411,03 BGN (hozzávetőleg 330 000 euró) összegű kamat – köztartozásába történő beszámítását kérte az adóhatóságtól.

19. 2020. március 6-i beszámítási és visszatérítési határozatával az adóhatóság elutasította a jogalap nélkül megfizetett és beszedett héaösszegek említett összegben történő beszámítását. A határozat megállapította, hogy a beszámítás iránti kérelmet egyébként is a DOPK 129. cikkének (1) bekezdése szerinti jogvesztő határidő lejártát követően nyújtották be. Ezenkívül a CRG nem bizonyította, hogy jogalap nélkül került volna sor az említett összegek megfizetésére vagy beszedésére, és azt sem, hogy megfelelő megállapított és esedékes követelése állnának fenn az államkincstárral szemben.

20. A CRG közigazgatási panaszt nyújtott be a beszámítási és visszatérítési határozattal szemben. Kérelmeinek alátámasztására fizetéseképtelenségi eljárásoknak a számlákat befogadó társaságokkal szemben történő megindításáról szóló bírósági határozatokat nyújtott be. A társaságok közül hármat időközben fizetéseképtelenségnek nyilvánítottak, és elrendelték vagyonuk értékesítésének megkezdését.

21. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből mindazonáltal nem derül ki, hogy mi történt a többi vevővel, illetve megrendelővel. Az sem derül ki, hogy miért nem került sor fizetésre, és hogy a CRG (sikertelenül) megpróbálta-e behajtani a polgári jogi követeléseket. Ugyanez a helyzet a fizetéseképtelenségi eljárások megindításának időpontjai tekintetében is. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből az sem derül ki, hogy mikor fejeződtek be ezek a fizetéseképtelenségi eljárások. Mindazonáltal a 2006 és 2012 közötti időszakból származó

követelésekről van szó. A tárgyaláson kiderült, hogy a vevők, illetve megrendelők egy részét a fizetésektelenségi eljárások lezárását követően már 2012-ben, 2018-ban és 2020-ban törölték, a többi esetében pedig még folyamatban van a fizetésektelenségi eljárás.

22. 2020. május 22-i határozatával a Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” [Varna] pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság [várnai] jogorvoslati, valamint adó- és társadalombiztosítási igazgatóságának igazgatója, Bulgária; a továbbiakban: igazgató) teljes egészében helybenhagyta a beszámítási és visszatérítési határozatot.

23. Az igazgató többek között arra alapozta határozatát, hogy Bulgária a héairányelv 90. cikke (2) bekezdésének megfelelően eltért az irányelv 90. cikkének (1) bekezdésétől. Rámutatott arra, hogy a bolgár jog nem teszi lehetővé az adóalap csökkentését teljes vagy részleges nemfizetés esetén. Az ZDDS 115. cikkének (1) és (3) bekezdése csak más esetekre vonatkozik. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél nem bizonyította továbbá, hogy a számlákat egyáltalán nem vagy részben nem egyenlítették ki, hanem csak állította ezt. Ezenkívül a szóban forgó számlák valamennyi befogadója levonta a héát a termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások árának részeként, és így az értékesítő/szolgáltató által felszámított adó visszatérítése teljes bizonyossággal adóbevétel-kiesést eredményezne.

24. Az Administrativen sad Varna (várnai közigazgatási bíróság, Bulgária) elutasította a CRG által a beszámítási és visszatérítési határozattal szemben indított keresetet. A bíróság a héa szóban forgó számlákon történő feltüntetésének időpontjától számította a DOPK 129. cikkében a visszatérítés iránti kérelem tekintetében általános jelleggel meghatározott határidőt. Ezért elfogadhatatlannak tekintette a 2020. február 7-én benyújtott visszatérítés iránti kérelmet, mivel azt elkésve nyújtották be. A CRG felülvizsgálati kérelmet terjesztett a kérdést előterjesztő bíróság elé a 2021. február 16-i elsőfokú ítélettel szemben.

25. A beszámítási és visszatérítési határozattal szemben előterjesztett felülvizsgálati kérelem megalapozottságának vizsgálata során a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) viszont arra az álláspontra jutott, hogy a jogvita eldöntése az Európai Unió jogszabályainak értelmezését feltételezi.

#### **IV. A Bíróság előtti eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

26. Ezért a jogvitában eljáró Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) 2022. május 4-én a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti eltérés fennállása esetén ellentétes-e a semlegesség elvével és az említett irányelv 90. cikkével a [DOPK] 129. cikke (1) bekezdésének második mondatához hasonló olyan nemzeti jogszabályi rendelkezés, amely jogvesztő határidőt ír elő az adóalany által a termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért felszámított adónak a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettje általi teljes vagy részleges nemfizetés esetén történő beszámítása vagy visszatérítése iránti kérelem benyújtására vonatkozóan?

- 2) Az alapügy körülményei között az első kérdésre adandó választól függetlenül a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti, az adóalap csökkentéséhez való jog elismerésének elengedhetetlen feltétele-e, hogy a visszatérítés iránti kérelem benyújtása előtt az adóalany helyesbítse az általa kiállított számlát a feltüntetett héa tekintetében a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás árának a számlabefogadó általi teljes vagy részleges meg nem fizetése miatt?
- 3) Az első két kérdésre adandó válaszoktól függően: Hogyan kell értelmezni a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését azon időpont meghatározása során, amelyben megvalósul az adóalap csökkentésének alapjául szolgáló tényállás, ha az ár teljes vagy részleges meg nem fizetésének esete áll fenn, és a 90. cikk (1) bekezdésétől való eltérés miatt nem létezik nemzeti szabályozás?
- 4) Hogyan kell alkalmazni a 2017. november 27-i Enzo Di Maura ítéletben (C-246/16, EU:C:2017:887, 21–27. pont) és a 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítéletben (C-242/18, EU:C:2019:558, 62. és 65. pont) szereplő megfontolásokat, ha a bolgár jog nem tartalmaz a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti eltérés alkalmazására vonatkozó különös feltételeket?
- 5) Ellentétes-e a semlegesség elvével és a héairányelv 90. cikkével az az adóügyi és társadalombiztosítási gyakorlat, amely szerint nemfizetés esetén nem helyesbíthető a felszámított adó azt megelőzően, hogy a termék vagy szolgáltatás adóalany címetzettjét értesítették volna az adó törléséről az általa eredetileg elvégzett levonás korrigálása érdekében?
- 6) Lehetővé teszi-e az irányelv 90. cikke (1) bekezdésének értelmezése azt a feltételezést, hogy teljes vagy részleges nemfizetés esetén az adóalap csökkentéséhez való esetleges jog jogot keletkeztet az értékesítő vagy szolgáltató által megfizetett héa késedelmi kamattal növelt összegének visszatérítésére, és [ha igen,] mely időpontban keletkezik ez a jog?”

27. E kérdésekhez a Bíróság előtti eljárásban a bolgár adóhatóság és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. E felek a Bolgár Köztársasággal együtt részt vettek a 2023. május 12-i tárgyaláson.

## V. Jogi értékelés

### A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

28. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett hat kérdés négy csoportra osztható. Így a kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy mennyiben élhet valamely tagállam a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében biztosított lehetőséggel teljes vagy részleges nemfizetés esetén, és hogy közvetlenül alkalmazandó-e a 90. cikk (1) bekezdése (első és negyedik kérdés – erről lásd a B. pontot).

29. A harmadik kérdés arra a konkrét időpontra vonatkozik, amelytől valamely adóalany csökkentheti az adóalapot a héairányelv 90. cikke alapján (erről lásd a C. pontot).

30. A kérdést előterjesztő bíróság ezenkívül végső soron arra is választ keres, hogy miként kell helyesbítene az adóalanynak az adóalapot (második és ötödik kérdés). E tekintetben tisztázni kell, hogy az adóalap eladó, illetve szolgáltatásnyújtó általi helyesbítését megelőzően a vevő, illetve megrendelő részére kiállított eredeti számlát is helyesbíteni kell-e, vagy a vevőt, illetve megrendelőt legalább értesíteni kell-e az adóalap helyesbítéséről. Végül is az utóbbi túl magas összegű héát vont le, ha egyáltalán nem fizette meg a számla összegét (erről lásd a D. pontot).

31. A hatodik kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy az adóalap módosulása esetén köteles-e a tagállam késedelmi kamatot fizetni, és ha igen, mikortól. A jelen esetben a CRG a számla kiállításától és annak meg nem fizetésétől számítva kér kamatot, jöllehet az adóalap helyesbítésére csak 2020 februárjában került sor (erről lásd az E. pontot).

32. Előjáróban még le kell szögezni, a Bíróság az uniós jog értelmezésére kizárólag e jognak az új tagállamban az Európai Unióhoz történő csatlakozásakor kezdődő alkalmazása tekintetében rendelkezik hatáskörrel.<sup>3</sup> Úgy tűnik azonban, hogy az alapügy 2006. évi, tehát a Bolgár Köztársaságnak az Unióhoz 2007. január 1-jén történt csatlakozását megelőző termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra is vonatkozik.

33. Hasonlóan ahhoz, ahogyan azt a Bíróság az adólevonásnak a héairányelv 184. és 185. cikke szerinti korrekciójával kapcsolatban már pontosította,<sup>4</sup> az adóalap csökkentése a múltban keletkezett adófizetési kötelezettség helyesbítésére irányul. Az adóalap csökkentésére való jogosultság tehát elválaszthatatlanul kapcsolódik az adófizetési kötelezettség keletkezéséhez. Következésképpen bizonyos körülményeknek a tagállam Unióhoz történő csatlakozását követően történő felmerülése sem teszi lehetővé a Bíróság számára a héairányelv értelmezését, ha az adófizetési kötelezettséget megalapozó termékértékesítésre vagy a szolgáltatásnyújtásra e csatlakozást megelőzően került sor.<sup>5</sup> Amennyiben tehát a kérdést előterjesztő bíróság kérdései 2006. évi termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások tekintetében keletkezett adófizetési kötelezettség helyesbítésére vonatkoznak, annyiban a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel.

## ***B. A héairányelv 90. cikke (2) bekezdésének hatálya***

34. Első és negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy mennyiben élhet valamely tagállam a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében biztosított lehetőséggel. A héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy többek között teljes vagy részleges nemfizetés esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell. Az említett irányelv 90. cikkének (2) bekezdése azonban lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérjenek ettől.

### ***1. Az adóalap-csökkentés kizárásának lehetősége?***

35. A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint Bulgária élt az eltérési lehetőséggel, és teljes mértékben kizárta az adóalap teljes vagy részleges nemfizetés esetén történő helyesbítését.

<sup>3</sup> 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítélet (C-242/18, EU:C:2019:558, 30. pont); 2018. június 27-i Varna Holideis ítélet (C-364/17, EU:C:2018:500, 17. és azt követő pontok).

<sup>4</sup> 2018. június 27-i Varna Holideis ítélet (C-364/17, EU:C:2018:500, 27. és azt követő pontok).

<sup>5</sup> Ebben az értelemben: 2018. június 27-i Varna Holideis ítélet (C-364/17, EU:C:2018:500, 31. pont).

36. Ez a helyzet nem egyeztethető össze a héairányelvvel. Legkésőbb a Bíróság 2017. évi Enzo Di Maura ítélete óta tisztázott, hogy a tagállamok, jóllehet lehetőségük van arra, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében előírt adóalap-helyesbítéstől eltérjenek, nem kaptak felhatalmazást az uniós jogalkotó részéről arra, hogy ezt a helyesbítést egyszerűen kizárják.<sup>6</sup> A (2) bekezdés szerinti eltérési lehetőség különösen csak a számlák meg nem fizetésének véglegességével szükségszerűen együtt járó bizonytalanság esetében áll fenn. E lehetőség nem érinti azt a kérdést, hogy nemfizetés esetén elmaradhat-e az adóalap csökkentése.<sup>7</sup>

37. Az uniós joggal ellentétes bolgár jogi helyzetet egyrészt megszüntetheti a bolgár jogalkotó a jövőre nézve. A tárgyaláson elhangzottak szerint 2023. január 1-jei hatállyal a törvény megfelelő módosítására került sor. Másrészt e helyzet megszüntethető az irányelvvel összhangban álló értelmezés útján, ha és amennyiben lehetőség van a bolgár jog megfelelő értelmezésére. Ez utóbbit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, ilyen értelmezés azonban nem tűnik lehetségesnek. A harmadik lehetőség pedig a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének közvetlen alkalmazása az adóalany javára.

## 2. A héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének közvetlen alkalmazhatósága

38. Amint azt a Bíróság már többször megállapította,<sup>8</sup> a héairányelv 90. cikke a csökkentés összegének meghatározásához szükséges intézkedések elfogadása során egyrészt bizonyos mérlegelési mozgásteret enged a tagállamoknak, ez a körülmény nem érinti azonban az említett rendelkezés szerinti esetekben az adóalap csökkentésének biztosítására irányuló kötelezettség egyértelmű és feltétlen jellegét. E rendelkezés tehát közvetlenül alkalmazható.<sup>9</sup>

39. Másrészt a Bíróság egy 2014. évi ítéletében arra az álláspontra helyezkedett, hogy az adóalanyok nem hivatkozhatnak a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján héalapjuk csökkentéséhez való jogra a vételár meg nem fizetése esetében, ha az érintett tagállam az említett irányelv 90. cikkének (2) bekezdésében előírt eltéréssel kívánt élni.<sup>10</sup> Ez alapján a CRG nem helyesbítheti az adóalapot a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésére hivatkozva, és Bulgáriával szemben az állam felelősségének megállapítása iránti igényt kell érvényesítenie.

40. A kérdést előterjesztő bírósághoz hasonlóan úgy vélem azonban, hogy a fent említett megállapítást árnyalni kell a Bíróság később – különösen az Enzo Di Maura ügyben és az Uni Credit Leasing ügyben –<sup>11</sup> kialakított ítélkezési gyakorlatára figyelemmel. Amint azt már fent (36. pont) kifejtettem, a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében foglalt eltérési lehetőség csak azt teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy figyelembe vegyék az ár teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén azzal kapcsolatban fennálló bizonytalanságot, hogy ez a nemfizetés tartós

<sup>6</sup> 2021. március 3-i FGSZ végzés (C-507/20, EU:C:2021:157, 20. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 21. pont), még az azonos tartalmú korábbi rendelkezéssel kapcsolatban.

<sup>7</sup> 2021. november 11-i ELVOSPOL ítélet (C-398/20, EU:C:2021:911, 28. pont); 2020. június 11-i SCT ítélet (C-146/19, EU:C:2020:464, 24. pont); 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 21. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 22. pont); hasonlóképpen még: 2021. március 3-i FGSZ végzés (C-507/20, EU:C:2021:157, 20. pont); 2018. február 22-i T – 2 ítélet (C-396/16, EU:C:2018:109, 36. és azt követő pontok).

<sup>8</sup> 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet (C-404/16, EU:C:2017:759, 38. pont); 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 34. pont).

<sup>9</sup> 2021. március 3-i FGSZ végzés (C-507/20, EU:C:2021:157, 31. pont); 2020. október 15-i E. (Héa – Adóalap-csökkentés) ítélet (C-335/19, EU:C:2020:829, 51. és 52. pont).

<sup>10</sup> 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 23. pont); kritika nélkül megerősítette: 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet (C-404/16, EU:C:2017:759, 39. pont).

<sup>11</sup> 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítélet (C-242/18, EU:C:2019:558); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887).



vagy csak átmeneti jellegű-e. Ez lehetővé teszi például bizonyos részletszabályok megállapítását azt illetően, hogy meddig lehet csupán átmeneti jellegű bizonytalanságról beszélni. Nem teszi azonban lehetővé az adóalap helyesbítésének főszabály szerinti kizárását.

41. A héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése tehát csak akkor nem alkalmazható közvetlenül, ha az érintett tagállam az említett irányelv 90. cikkének (2) bekezdésében előírt eltéréssel élni kívánt (az irányelvvel összhangban álló módon).<sup>12</sup> Csak akkor ez a helyzet, ha az érintett tagállam eltérő intézkedése főszabály szerint továbbra is lehetővé teszi a helyesbítést az ár teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén. Bulgária azonban egyáltalán nem tette lehetővé a helyesbítést nemfizetés esetén, és így nem kívánt élni az uniós jogban biztosított eltérési lehetőséggel. Ezért a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése közvetlenül alkalmazható.

### *3. Az adóalap csökkentéséhez való jog időbeli korlátozása*

42. Mivel a rögzített korlátokon kívül a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése – és a Bíróság véleménye szerint ugyanezen irányelv 273. cikke – nem pontosítja sem azokat a feltételeket, sem azokat a kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok írhatnak elő, meg kell állapítani, hogy e rendelkezések az utóbbiak számára mérlegelési mozgásteret biztosítanak különösen azon alaki követelmények tekintetében, amelyeket az adóalanyoknak az említett tagállamok adóhatóságai előtt teljesíteniük kell annak érdekében, hogy az adóalapot csökkentsék.<sup>13</sup>

43. Véleményem szerint a tagállamok e mérlegelési mozgásterének az adóalap helyesbítésének időbeli korlátozására is kiterjed. Amint azt a Bíróság már több alkalommal kimondta, az uniós jog nem követeli meg a héa-visszatérítés iránti kérelem bármely időbeli korlátozás nélküli benyújtásának lehetőségét. Ellenkezőleg, ez ellentétes a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható.<sup>14</sup>

44. A héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésével ezért főszabály szerint nem ellentétes az adóalap csökkentéséhez való jog nemzeti jogban előírt időbeli korlátozása.

### *4. Az adóalap csökkentésének az uniós joggal összhangban álló módon történő határidőhöz kötésével szembeni feltételek*

45. E határidő kezdő időpontjának meghatározása azzal a feltétellel tartozik a nemzeti jog hatálya alá, hogy annak során tiszteletben tartják az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.<sup>15</sup> Különösen a tényleges érvényesülés elve megköveteli, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésén alapuló adóalap-csökkentés időbeli korlátozása összhangban legyen a héajog uniós jogi alapelveivel.

<sup>12</sup> Szintén ebben az értelemben: 2021. november 11-i ELVOSPOL ítélet (C-398/20, EU:C:2021:911, 38. pont); 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítélet (C-242/18, EU:C:2019:558, 65. pont).

<sup>13</sup> 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítélet (C-242/18, EU:C:2019:558, 39. pont); 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet (C-404/16, EU:C:2017:759, 42. pont); 2014. május 15-i Almos Agrárkiskereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 37. pont).

<sup>14</sup> 2021. március 3-i FGSZ végzés (C-507/20, EU:C:2021:157, 23. pont).

<sup>15</sup> 2021. március 3-i FGSZ végzés (C-507/20, EU:C:2021:157, 23. pont); lásd ebben az értelemben: 2010. január 21-i Alstom Power Hydro ítélet (C-472/08, EU:C:2010:32, 16. és 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 36. és 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46. Először is, a Bíróság állandó ítélezési gyakorlatából az következik, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése a *héairányelv alapvető elvének* kifejeződése. Ezen elv szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték. Abból ezenfelül az következik, hogy az adóhatóság a héa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett.<sup>16</sup> Az az adóalap megfelelő mértékű csökkentésére kötelezi a tagállamot.<sup>17</sup>

47. Másodsor, tiszteletben kell tartani az adósemlegesség elvét. Ezen elv a héa fogyasztásiadó-jellegből<sup>18</sup> eredő alapvető elvét képezi. Ez az elv többek között magában foglalja, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást főszabály szerint mentesíteni kell a héateher alól,<sup>19</sup> amennyiben a vállalkozási tevékenység célja (főszabály szerint) adóköteles tevékenység folytatása.<sup>20</sup>

48. A héairányelv 63. cikke értelmében azonban az adófizetési kötelezettség már abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik. Nem követelmény, hogy a vevő, illetve a megrendelő meg is fizesse az ellenértéket (úgynevezett szándékelt szerinti adóztatás [az adófizetési kötelezettség a megállapodás szerint fizetendő, nem pedig a ténylegesen megfizetett összeg alapján]). Ha azonban a terméket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó vállalkozás az adóztatási módszer miatt évekig kénytelen olyan héát fizetni, amelyet nem tudott beszedni, akkor ezen előfinanszírozás jelentős terhet jelent a vállalkozásra nézve. Ebben az esetben már nem beszélhetünk a héa teljes<sup>21</sup> semlegességéről.

49. Harmadszor, a héa előfinanszírozása az adóalany alapvető jogait (például a foglalkozás megválasztásának szabadságát, a vállalkozás szabadságát és a tulajdonhoz való alapvető jogot – az Alapjogi Charta 15., 16. és 17. cikkét) érinti. Ezenkívül a Charta 20. cikke szerinti eltérő bánásmód is felmerül azon adóalanyok tekintetében, amelyek adófizetési kötelezettsége a héairányelv 66. cikkének b) pontja alapján csak az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik (úgynevezett tényleges fizetésen alapuló adóztatás).

50. Ezen uniós jogi elvekre tekintettel tehát a héairányelv 90. cikke szerinti adóalap-csökkentés lehetősége akkor köthető határidőhöz, ha a határidő olyan időponthoz kapcsolódik, amelytől kezdve az adóalanynak lehetősége is volt élni a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésével. Csak ez a megoldás hű ahhoz a gondolathoz, hogy az adóalany „csak” adóbeszedőként jár el az államkincstár érdekében,<sup>22</sup> és következésképpen nem köteles több adót fizetni annál, mint amennyit ténylegesen be tudott szedni. Ha ez a határidő a jogbiztonságot (erről lásd a fenti 43. pontot) is szolgálja, akkor ezen időpontnak felismerhetőnek kell lennie az adóalany számára.

<sup>16</sup> 2021. november 11-i ELVOSPOL ítélet (C-398/20, EU:C:2021:911, 25. pont); 2021. október 6-i Boehringer Ingelheim ítélet (C-717/19, EU:C:2021:818, 41. pont); 2020. október 15-i E. (Héa – Adóalap-csökkentés) ítélet (C-335/19, EU:C:2020:829, 21. pont); 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440, 35. pont); 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339, 15. pont).

<sup>17</sup> Kifejezetten így még: 2014. szeptember 3-i GMAC UK ítélet (C-589/12, EU:C:2014:2131, 31. pont); 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet (C-588/10, EU:C:2012:40, 26. pont).

<sup>18</sup> 2014. március 13-i Malburg ítéletében (C-204/13, EU:C:2014:147, 43. pont) a Bíróság értelmezési elvről beszél.

<sup>19</sup> 2008. március 13-i Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. pont); 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. pont).

<sup>20</sup> 2014. március 13-i Malburg ítélet (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont); 2005. április 21-i HE ítélet (C-25/03, EU:C:2005:241, 57. pont); 2005. december 15-i Centralan Property ítélet (C-63/04, EU:C:2005:773, 51. pont); a Centralan Property ügyre vonatkozó indítványom (C-63/04, EU:C:2005:185, 25. pont).

<sup>21</sup> Így még: 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 23. pont).

<sup>22</sup> 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont); 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont).

51. A termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy a számla kiállításának időpontja – amelyet az elsőfokú bíróság alapul vett az alapeljárásban – nem megfelelő erre.<sup>23</sup> Ezen időpontban az adóalany általában feltételezi, hogy a megállapodás szerinti árat meg is fogják fizetni. Következésképpen ekkor még nem állnak fenn a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének feltételei.

52. A nemzeti jogalkotó mérlegelési mozgásterébe tartozik, hogy milyen időponthoz köti a jogvesztő határidő kezdő időpontját. Választhatja az adóalap csökkentésének legkorábbi időpontját (észszerű valószínűsége annak, hogy a vevő, illetve megrendelő nem fog fizetni – például nemfizetés fizetési felszólítás ellenére) vagy a legkésőbbi időpontot (a bizonyossággal határos valószínűsége van annak, hogy a vevő, illetve megrendelő nem fog fizetni – például a fizetése képtelenségi eljárás lezárása).

53. Ilyen választás hiányában azonban – mint ahogyan a jelen esetben is – csak az utolsó lehetséges időpont jöhet szóba a jogvesztő határidő kezdő időpontjaként. Ez már a Bíróság FGSZ végzéséből is kitűnik.<sup>24</sup> E végzés szerint amennyiben valamely tagállam elévülési időhöz kötötte a hitelező adóalap-csökkentéshez való, a héairányelv 90. cikkében előírt jogának érvényesíthetőségét, „e határidőt nem az eredetileg előírt fizetési kötelezettség teljesítésének időpontjától kell számítani, hanem azon időponttól, amikor a követelés véglegesen behajthatatlanná vált”.

54. Ez a kijelentés vonatkoztatható a jelen ügyre. A bolgár jogban előírt egyetlen határidő a DOPK 129. cikkének (1) bekezdésében szereplő általános határidő, amelynek kezdete a visszatérítésre való jogosultság keletkezéséhez kötődik. A bolgár jog nem tartalmaz különös szabályozást arra vonatkozóan, hogy mikor keletkezik a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalap-csökkentésből eredő visszatérítésre való jogosultság.

55. Ha azonban valamely tagállam az uniós jogba ütköző módon megfosztja az adóalanyt attól a lehetőségtől, hogy nemfizetés esetén csökkentse az adóalapot, akkor egy általános jogvesztő határidő is csak a legkésőbbi időponttól (fenti 52. pont) számítható. Ez az az időpont, amelyben a bizonyossággal határos valószínűséggel megállapítható, hogy – amint azt a Bizottság is kifejtette – már nem várható fizetés, tehát csak a fizetése képtelenségi eljárás lezárásának időpontjában. A jelen esetben ezért ellentétes a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésével a valamely korábbi időponthoz kötött jogvesztő határidő.

##### 5. *Közbenső következtetés*

56. A héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése közvetlenül alkalmazható, ha a tagállam nem megfelelően él az említett irányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti eltérési lehetőséggel oly módon, hogy nem veszi figyelembe a végleges nemfizetés bizonytalanságát, hanem teljes mértékben kizárja az adóalap csökkentését (válasz a negyedik kérdésre).

57. E tekintetben a héairányelv 90. cikkével nem ellentétes az észszerű jogvesztő határidő, ha e határidő csak azon időpontban vagy azon időpontot követően kezdődik, amikor az adóalanyak az ár teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén lehetősége volt csökkenteni az adóalapot. A

<sup>23</sup> Kifejezetten így még: 2021. március 3-i FGSZ végzés (C-507/20, EU:C:2021:157, 27. pont) hivatkozással a 2018. március 21-i Volkswagen ítéletre (C-533/16, EU:C:2018:204, 51. pont) és a 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítéletre (C-8/17, EU:C:2018:249, 44. pont).

<sup>24</sup> 2021. március 3-i FGSZ végzés (C-507/20, EU:C:2021:157, 28. pont és a rendelkező rész).

termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás teljesítésétől vagy a számla kiállításától számított jogvesztő határidő azonban nem egyeztethető össze az említett irányelv 90. cikkével. Ezen időpont jogszabályi pontosítása hiányában a jogvesztő határidő csak azon időponttól számítható, amikor a követelés a bizonyossággal határos valószínűséggel behajthatatlanná vált (válasz az első kérdésre).

### ***C. Az adóalap teljes vagy részleges nemfizetés esetén történő csökkentésének időpontja***

58. A döntő kérdés azonban – amelyet a kérdést előterjesztő bíróság is felvet a harmadik kérdésben – az, hogy egyáltalán mikor kerülhet sor teljes vagy részleges nemfizetés esetén az adóalapot a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján az adóalany javára történő csökkentésére.

59. A héairányelv 90. cikkével összefüggésben a Bíróság „[adó]alap-csökkentéshez való jog[ról]” beszél.<sup>25</sup> Ez a jog az adóalany javára áll fenn. E jog alapján az adóalany adóalap-csökkentést érvényesíthet, ha úgy véli, hogy belátható időn belül már nem várható fizetés. E jog érvényesítése azonban nem kötelező. Az adóalany továbbra is előfinanszírozhatja a héát, ha és mert feltételezi, hogy ügyfele hamarosan fizetni fog.

60. Következésképpen az adóalany az egyetlen, aki meg tudja ítélni, hogy a fizetésre sor kerül-e még belátható időn belül, vagy már nem. Ha ez így van, akkor az ő nyilatkozata irányadó annak szempontjából is, hogy véleménye szerint mikortól lehet „végleges” nemfizetésre számítani. E nyilatkozat megtételére az éppen folyó adómegállapítási időszak keretében kerül sor.

61. Végeredményben ezért az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó által teljesített ügylet adóalapjának csökkentése e személy döntésétől és nyilatkozatától függ. E nyilatkozat nem tehető meg visszamenőleges hatállyal, mivel e nyilatkozat megtételéig a fordított adózási rendszerben (azaz itt olyan rend szerint, amelynek keretében az adózó maga számolja ki és állapítja meg adókötelezettségét) vélelmezhető, hogy az adóalany még arra számít, hogy az ár megfizetésére még kellően közeli időben sor fog kerülni.

62. Ez csak akkor lenne másként, ha a nemzeti jogszabály előírná azt a konkrét, észszerű időpontot, amelytől kezdve főszabály szerint csökkenthető az adóalap. A jelen esetben azonban nem ez a helyzet. Következésképpen nincs olyan konkrét időpont, amikor az adóalapot csökkenteni kell. Sokkal inkább egy olyan időszak van, amelyben az adóalany érvényesítheti az adóalap-csökkentéshez való jogát.

#### ***1. Az adóalap csökkentésének legkésőbbi időpontja***

63. Amint azt a Bíróság már megállapította,<sup>26</sup> a legkésőbbi időpont, amelytől kezdve az adóalany csökkentheti az adóalapot, az az időpont, amikor bizonyossággal kijelenthető, hogy a teljesített ügyletért már nem fognak fizetni. Ez lehet például a vevővel, illetve megrendelővel szembeni fizetéseképtelenségi eljárás lezárásának időpontja. Az adóalap csökkentése azonban nem függhet kizárólag a fizetéseképtelenségi eljárás eredménytelen lezárásától.<sup>27</sup>

<sup>25</sup> 2021. március 3-i FGSZ végzés (C-507/20, EU:C:2021:157, 19. pont); 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet (C-404/16, EU:C:2017:759, 44. pont); 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 39. pont).

<sup>26</sup> Így kell értelmezni a 2021. március 3-i FGSZ végzést (C-507/20, EU:C:2021:157) is; lásd még: 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 27. és 28. pont).

<sup>27</sup> 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 29. pont).

64. E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy a „végleges behajthatatlanság” alapulvétele aránytalan,<sup>28</sup> annál is inkább, mivel a későbbi fizetések ismét növelhetik az adóalapot. Ezenkívül az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó objektív felelőssége meghaladná az államkincstár érdekei megóvásának eléréséhez szükséges mértéket.<sup>29</sup> Ugyanez a helyzet a nem beszédhető adó vétkekességtől független, hosszabb távú (például a fizetéseképtelenségi eljárás lezárásáig történő többéves) előfinanszírozásának esetében is. Véleményem szerint legkésőbbi időpontként a fizetés iránti polgári jogi igény elévülésének időpontja is szóba jöhet. E tekintetben feltételezhető, hogy a vevő, illetve megrendelő – aki eddig nem fizetett – különösen nem fogja kiegyenlíteni a már elévült követelést.

65. Adóbeszedőként betöltött szerepére, alapvető jogaira és a semlegesség elvére tekintettel azonban az adóalanynak arra is lehetőséggel kell rendelkeznie, hogy az adóalapot valamely korábbi időpontban csökkentse.

## 2. Az adóalap csökkentésének legkorábbi időpontja

66. A Bíróság még nem hozott határozatot azon legkorábbi időpont meghatározásával kapcsolatban, amelytől kezdve a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalap-csökkentésre jogosító teljes vagy részleges nemfizetésről lehet beszélni. Véleményem szerint e kérdés megválaszolásához figyelembe kell venni a héairányelvnek az egyenlő bánásmód elvével (a Charta 20. cikke) összefüggésben értelmezett 66. cikkének b) pontját és 194. és azt követő cikkeit. E rendelkezések *időben közeli* adóalap-csökkentési lehetőséget kívánnak meg.

67. A héairányelv 66. cikkének b) pontja értelmében a tagállamok az adóalanyok meghatározott csoportja tekintetében (például a forgalom mértéke függvényében) „az ellenérték átvételének időpontjára” tehetik a héafizetési kötelezettség keletkezését („tényleges fizetésen alapuló adóztatás”). A tagállamok legalább részben éltek e lehetőséggel. Figyelembe kell továbbá venni azokat a termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat is, amelyek esetében a héairányelv az adófizetési kötelezettség vevőre, illetve megrendelőre történő áthárítását írja elő vagy teszi lehetővé (lásd a héairányelv 194. és azt követő cikkeit). Az ilyen ügyleteket teljesítő – például külföldi székhelyű vállalkozóknak szolgáltatásokat nyújtó – vállalkozásoknak nem kell előfinanszírozniuk a héát. Az utóbbi rendszerek tágabb értelemben az adóigazgatás egyszerűsítését szolgálják.

68. Az a vállalkozás ugyanis, amelynek a szándékelv szerinti adóztatás alkalmazási körében – vagyis az adófizetési kötelezettség fizetés beérkezésétől független keletkezése esetén – hosszabb időn keresztül elő kell finanszíroznia az adókat, eleve versenyhátrányba kerül a tényleges fizetésen alapuló adóztatás alkalmazási körébe tartozó vállalkozással szemben, amelynek csak az átvett ellenértékből kell befizetnie az adót. Ugyanez vonatkozik azokra a vállalkozásokra, amelyek csak olyan ügyleteket teljesítenek, amelyek esetében az adófizetési kötelezettség a vevőre, illetve a megrendelőre hárul át. Az efféle eltérő bánásmód azonban az elsődleges jogra, különösen a Chartára tekintettel csak akkor igazolható, ha az előfinanszírozási időszak nem túlságosan hosszú.

<sup>28</sup> 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 27. pont).

<sup>29</sup> 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774, 42. pont); 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 48. pont).

69. A héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének értelmezése során azt is figyelembe kell venni, hogy az adóalap utólagos növelése adójogi szempontból mindig lehetséges marad.<sup>30</sup> Ha ugyanis később (például a fizetéseképtelenségi eljárás során vagy annak lezárását követően) fizetnek a vállalkozásnak, akkor a fizetendő adót e pillanatban megfelelően növelni kell. Ez következik már a héairányelv 73. cikkéből is, amely szerint az adóalap tartalmaz mindent, amit a vevő, illetve a megrendelő vagy valamely harmadik személy az ügyletre fordít.

70. Az adóalap azon feltétellel történő csökkentése, hogy azt növelni kell későbbi fizetés esetén, kevésbé terhes az adóalany számára, és így arányosabb, mint az évekig – a fizetéseképtelenségi eljárás megindításáig, sőt akár lezárásáig – tartó előfinanszírozási kötelezettség.<sup>31</sup>

71. A héajogban egyébként sem különböztethetők meg azok a követelések, amelyek meg nem fizetése végérvényesen bizonyossá vált, azoktól, amelyek esetében nem ez a helyzet. Ez azzal függ össze, hogy a héajog értelmében nem létezhet „végleges” nemfizetés. Ezt már a héairányelv 73. cikkének szövege kizárja. E rendelkezés szerint az adóalap a *harmadik személy általi fizetéseket* is tartalmazza, és ezzel elválnak az adós fizetőképességétől, illetve lététől.<sup>32</sup> Ezenfelül a héajog nem végrehajtható követelések fennállását veszi alapul, mint azt a borraavaló fizetésének,<sup>33</sup> a téves túlfizetések vagy a becsületbeli adósság megfizetésének<sup>34</sup> megadóztatása is mutatja. Tehát mindig csak *a nemfizetés bizonyos fokú valószínűsége* áll fenn, amely különösen a nemfizetés időtartamával nő, és tovább pontosítható a nemfizetés körülményei alapján (erről lásd a fenti 63. és azt követő pontokat).

72. Ezért csak az bírhat jelentőséggel, hogy valamely követelés belátható időn belül érvényesíthetetlen-e. Ilyen érvényesíthetetlenség már a fizetés adós általi komoly megtagadásának esetében is fennállhat. Ha például az adós vitatja magának a követelésnek a fennállását vagy annak mértékét, nagyobb a valószínűsége annak, hogy a követelés hosszabb ideig nem vagy nem teljes mértékben érvényesíthető.

73. Másfelől az állam közvetett adókiivetés esetén a hea adóalany általi „beszedésére” van utalva. Ezért figyelembe kell venni az adóalany kezében lévő és tőle elvárható intézkedéseket. Hogy az egyes tagállamokban milyen intézkedések követelhetők meg a vállalkozástól, mielőtt helyesbíthetné adófizetési kötelezettségét az ár megfizetésének elmaradása miatt, az ottani körülményektől is függ. A Bíróság csak támpontokat adhat ehhez.

74. Így a tagállam bizonyítékokat kérhet a valószínűleg hosszabb ideig tartó nemfizetés alátámasztására. Ennek pusztán állítása nem elegendő. Szintén arányos lenne a nemfizetést illetően olyan észszerű időszakot (például a kereskedelmi ügyletekhez kapcsolódó késedelmes fizetések elleni fellépésről szóló 2011/7/EU irányelv<sup>35</sup> 3. cikke (3) bekezdésének b) pontjához hasonló módon a számla kézhezvételét követő 30 nap, vagy pedig például a felszólító levelet követő 14 nap) meghatározni, amelynek leteltétől – ennek ellenkezőjére utaló támpontok hiányában – számítani lehet arra, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett nemfizetés várható.

<sup>30</sup> Ugyanígy még: 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 27. pont).

<sup>31</sup> Ebben az értelemben már: 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 27. és 28. pont).

<sup>32</sup> Így már előfordult, hogy egy bank kifizette azon kisiparosok követeléseit, akiknek megbízója fizetéseképtelenné vált, hogy elkerülje további imázsvesztését – lásd: BFH (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország), 2001. október 19-i ítélet, V R 75/98., UR 2002., 217. o.

<sup>33</sup> 2001. március 29-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-404/99, EU:C:2001:192, 40. és azt követő pontok).

<sup>34</sup> 2002. szeptember 17-i Town & County Factors ítélet (C-498/99, EU:C:2002:494, 21. és azt követő pontok).

<sup>35</sup> 2011. február 16-i 2011/7/EU európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2011. L 48., 1. o.; helyesbítések: HL 2012. L 233., 3. o.; HL 2015. L 218., 82. o.).

75. Véleményem szerint az a döntő, hogy az adóalany képes legyen bizonyítani az adóhatóság felé, hogy annak ellenére fennáll a tartós nemfizetés észszerű valószínűsége,<sup>36</sup> hogy megpróbált eleget tenni az államkincstár érdekében eljáró adóbeszedőként betöltött szerepének. Az esetlegesen értéktelen követelések állam javára történő bírósági behajtásának jelentős költségeket okozó kötelezettsége viszont sem az adósemlegesség elvével, sem az arányosság elvével nem egyeztethető össze.

76. Általánosságban megkövetelik a követelés érvényesítésének megkísérlését az adóalap helyesbítése előtt. Ez arányos, amennyiben nincsenek arra utaló jelek, hogy ez a kísérlet egyébként is eredménytelen, illetve gazdaságtalan lesz. E tekintetben az adóalany az eljárásával döntheti el, hogy a fent vázolt időszakon belül mely időpontban érvényesíti „adóalap-csökkentéshez való jogát”.

### *3. Közbenső következtetés*

77. Az az időpont, amelytől kezdve az adóalany teljes vagy részleges nemfizetés esetén először (legkorábbi időpont) csökkentheti az adóalapot a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján, az adott tagállamban fennálló körülményektől és az adott eset körülményeitől függ, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróságnak kell értékelnie.

78. E tekintetben a semlegesség elve tiltja az adó aránytalanul hosszú előfinanszírozását, amennyiben az adóalany (az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó) megtette az elvárható lépéseket ahhoz, hogy eleget tegyen az államkincstár érdekében eljáró adóbeszedőként betöltött szerepének. Az utóbbi főszabály szerint a vevő, illetve megrendelő fizetésre való eredménytelen felszólítását feltételezi. Nincs azonban szükség eredménytelen bírósági eljárásra, a vevővel, illetve megrendelővel szembeni fizetéseképtelenségi eljárás megindítására vagy lezárására (válasz a harmadik kérdésre).

### *D. Az adóalap adóalany általi csökkentésének módozatai*

79. A héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése – és a Bíróság véleménye szerint<sup>37</sup> ugyanezen irányelv 273. cikke – a tagállamok számára mérlegelési mozgásteret biztosít különösen azon alaki követelmények tekintetében, amelyeket az adóalanyoknak az említett tagállamok adóhatóságai előtt teljesíteniük kell annak érdekében, hogy az adóalapot csökkentsék.<sup>38</sup> Ezen intézkedések azonban csak a lehető legkisebb mértékben sérthetik a héairányelv céljait és elveit, és ezért nem lehet úgy alkalmazni őket, hogy veszélyeztessék a héa semlegességét.<sup>39</sup>

80. Következésképpen csak alaki követelmények írhatók elő annak igazolása tekintetében, hogy az ügylet teljesítését követően az ellenérték egy részét vagy egészét véglegesen nem kapták meg.<sup>40</sup>

<sup>36</sup> Lásd ezzel kapcsolatban már: 2020. október 15-i E. (Héa – Adóalap-csökkentés) ítélet (C-335/19, EU:C:2020:829, 48. pont).

<sup>37</sup> Lásd csak: 2018. december 6-i Tratave ítélet (C-672/17, EU:C:2018:989, 35. pont); 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet (C-404/16, EU:C:2017:759, 42. pont); 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet (C-588/10, EU:C:2012:40, 33. pont).

<sup>38</sup> 2018. december 6-i Tratave ítélet (C-672/17, EU:C:2018:989, 32. pont); 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet (C-404/16, EU:C:2017:759, 42. pont); 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 37. pont).

<sup>39</sup> 2018. december 6-i Tratave ítélet (C-672/17, EU:C:2018:989, 33. pont); 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet (C-404/16, EU:C:2017:759, 43. pont); 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 38. pont).

<sup>40</sup> Hasonlóképpen: 2021. március 3-i FGSZ végzés (C-507/20, EU:C:2021:157, 19. pont); 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet (C-404/16, EU:C:2017:759, 44. pont); 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 39. pont).

## 1. A számla helyesbítésének szükségessége?

81. Ez nem foglalja magában a számla helyesbítését. A fizetés elmaradásának igazolására alkalmas a felszólító levél, a kereset vagy a fizetés *vevő, illetve megrendelő általi* írásbeli megtagadása, az *eladó, illetve szolgáltatásnyújtó általi* számlahelyesbítés azonban nem.

82. Ezenfelül – amint azt a fenti 71. pontban kifejtettem – a héairányelv 90. cikke nem feltételez héajogi értelemben vett végleges nemfizetést. Amint az már az említett irányelv 73. cikkéből kitűnik, a későbbi eredményes végrehajtási kísérletek ismét növelik az adóalapot. Ha az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó kénytelen lenne helyesbíteni a számlát, ez polgári jogi szempontból alkalmasint követelésről való lemondásként lenne értékelhető.

83. A héairányelv ezenkívül csak akkor ismeri a számla helyesbítésének szükségességét,<sup>41</sup> ha az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó mentesülni kíván a héairányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettsége alól. Ezen irányelv 203. cikke azonban – a bolgár adóhatóság tárgyaláson kifejtett álláspontjával ellentétben – nem releváns a jelen ügyben. E cikk csak a jogosulatlan, ennél fogva téves és túl magas összegben történő adófeltüntetés esetére vonatkozik, amint azt a Bíróság a közelmúltban tisztázta.<sup>42</sup> Az eredeti számlák azonban a jelen esetben nem tüntettek fel téves heaösszeget. Ez az összeg és az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó számlájának egésze nem válik tévéssé az árnak a vevő, illetve megrendelő általi egyoldalú meg nem fizetése miatt. Azt ezért nem kell helyesbíteni.

84. Ez – Bulgária álláspontjával ellentétben – a Bíróság Kraft Foods Polska ítéletének<sup>43</sup> alapjául szolgáló ügytől is megkülönbözteti a jelen ügyet. A Kraft Foods Polska ügy tárgyát az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó által utólag nyújtott árengedmény miatti adóalap-csökkentés kérdése képezte. Az említett ügyben következésképpen a számlán feltüntetendő, megállapodás szerinti ellenérték módosult. Ezért abban helyénvaló volt az a megállapítás, hogy a helyesbített számla kézhezvételének igazolása főszabály szerint lehetséges módozatot képezhet a héairányelv 90. cikke értelmében.<sup>44</sup>

85. Az ítéletet közelebbről vizsgálva azonban a Bíróság elsősorban a vevő, illetve megrendelő annak érdekében történő tájékoztatásának igazolásával foglalkozott, hogy az utóbbi korrigálhassa esetleges adólevonását,<sup>45</sup> mert az árengedmény miatt immár alacsonyabb árat kell fizetnie. Az a vevő, illetve megrendelő azonban, aki nem egyenlítette ki a számláját, továbbra is ugyanazt az árat köteles megfizetni. E tekintetben nem kell őt tájékoztatni. Arról sem kell tájékoztatni őt, hogy túl magas összegű adólevonást érvényesített (erről lásd nyomban a 90. pontot), mivel maga is tudja, hogy nem fizetett.

86. Mivel a helyes számla helyesbítésének nincs értelme (még nemfizetés esetén sem), a héairányelvvel ellentétes az erre vonatkozó kötelezettség.

<sup>41</sup> Lásd: 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, EU:C:2009:380, 35. pont); 2003. november 6-i Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49. pont); 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 49. pont); 1989. december 13-i Genius ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. pont).

<sup>42</sup> 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (Végso fogyasztóknak tévesen kiszámlázott hea) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968, 23. pont) hivatkozással az ugyanezen ügyre vonatkozó indítványomra (C-378/21, EU:C:2022:657, 26. pont).

<sup>43</sup> 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet (C-588/10, EU:C:2012:40).

<sup>44</sup> 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet (C-588/10, EU:C:2012:40, 33. pont).

<sup>45</sup> 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet (C-588/10, EU:C:2012:40, 32. és 41. pont).



## 2. Az adóhatóság vagy a vevő, illetve megrendelő tájékoztatásának szükségessége?

87. Következésképpen már csak azt kell tisztázni, hogy a tagállamok előírhatják-e a héairányelv 90. cikkének átültetése során, hogy nemfizetés esetén nem csökkenthető az adóalap azt megelőzően, hogy a termék vagy szolgáltatás adóalany címzettjét értesítették volna erről. Ebbe az irányba tűnik mutatni a kérdést előterjesztő bíróság ötödik kérdése, mivel ezen intézkedések céljaként kifejezetten a vevő, illetve megrendelő által eredetileg elvégzett adólevonás korrekcióját említi.

88. Az adóhatóság ugyanis – az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglaltak szerint – elvileg mindig csak azt követően kívánja csökkenteni az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó adóalapját, hogy sor került a vevő, illetve megrendelő általi adólevonás korrekciójára. A héairányelv 90. cikkével kapcsolatos kérdés hátterét tehát a 184. és azt követő cikkek képezik. Míg a héairányelv 90. cikke szabályozza az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó adóalap csökkentésére irányuló jogosultságát, ha az ügylet teljesítését követően nem vagy csak részben kapja meg a megállapított ellenszolgáltatást, az említett irányelv 185. cikke az ugyanezen ügylet másik fele által eredetileg elvégzett adólevonások korrekcióját érinti. Ennélfogva e két cikk ugyanazon gazdasági ügylet két oldalát érinti.<sup>46</sup>

89. A héairányelv 90. cikke és 184. és azt követő cikkei szerinti helyesbítési, illetve korrekciós tényállások mindazonáltal függetlenek egymástól. Azok ugyanis különböző adóalanyokra vonatkoznak.<sup>47</sup> Így „az a körülmény, hogy magát az adóalany beszállítója által fizetendő héát nem korrigálják, egyáltalán nem befolyásolja a [z] adóhatóság azon jogát, hogy megkövetelje az adóalany által levont héa korrekcióját”.<sup>48</sup>

90. A vevő, illetve megrendelő e korrekciós kötelezettsége a vevőnek, illetve megrendelőnek az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó általi esetleges értesítésétől teljesen függetlenül és főszabály szerint már azt megelőzően fennáll. Az adólevonás célja ugyanis – amint azt máshol már részletesen kifejtettem –,<sup>49</sup> hogy mentesítse a vevőt, illetve megrendelőt a héateher alól.<sup>50</sup> Ha azonban – mint a jelen esetben – nem került sor fizetésre, nem terheli héa a vevőt, illetve megrendelőt. Ezért az utóbbinak a héairányelv 184. és azt követő cikkei alapján közeli időben korrigálnia kell az általa elvégzett adólevonást, ha nem akarja magát az adócsalás vádjának kitenni.

91. Mindazonáltal csak az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó adóalapjának csökkentése teszi lehetővé az *adóhatóság* számára a vevő, illetve megrendelő által elvégzett adólevonás ellenőrzését és adott esetben a héairányelv 184. és azt követő cikkei szerinti korrekció végrehajtását. E tekintetben az *adóhatóságnak* a héairányelv 90. cikke szerinti adóalap-helyesbítés keretében történő *értesítése* kétségtelenül hasznos. Nem ellentétes tehát a héairányelv 90. cikkével az adóalany adóhatósággal szemben fennálló további, különös tájékoztatási kötelezettsége. A jelen esetben mindazonáltal nem az adóhatóság, hanem a vevő, illetve megrendelő értesítésének kötelezettségéről van szó.<sup>51</sup>

<sup>46</sup> Ebben az értelemben még: 2020. október 15-i E. (Héa – Adóalap-csökkentés) ítélet (C-335/19, EU:C:2020:829, 37. pont); 2018. február 22-i T – 2 ítélet (C-396/16, EU:C:2018:109, 35. pont).

<sup>47</sup> 2020. október 15-i E. (Héa – Adóalap-csökkentés) ítélet (C-335/19, EU:C:2020:829, 42. pont) kifejezett hivatkozással az E. (Héa – Adóalap-csökkentés) ügyre vonatkozó indítványomra (C-335/19, EU:C:2020:424, 58–60. pont); kifejezetten még: 2020. május 28-i World Comm Trading Gfz ítélet (C-684/18, EU:C:2020:403, 41. és 43. pont).

<sup>48</sup> 2020. május 28-i World Comm Trading Gfz ítélet (C-684/18, EU:C:2020:403, 41. pont).

<sup>49</sup> Lásd: a HA.EN. ügyre vonatkozó indítványom (C-227/21, EU:C:2022:364, 61. és azt követő pontok); a Biosafe – Indústria de Reciclagens ügyre vonatkozó indítványom (C-8/17, EU:C:2017:927, 44. és azt követő pontok).

<sup>50</sup> Ugyanígy: Campos Sánchez-Bordona főtanácsnok Volkswagen ügyre vonatkozó indítványa (C-533/16, EU:C:2017:823, 64. pont).

<sup>51</sup> Úgy tűnik, hogy ezt a 2018. december 6-i Tratave ítélet (C-672/17, EU:C:2018:989, 38. pont) is összekeverte.

92. A vevővel, illetve megrendelővel szemben fennálló ilyen értesítési kötelezettségnek mint a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése keretében alkalmazott módozatnak az arányosság elve alapján alkalmasnak kell lennie az ezen irányelv által elérni kívánt célok megvalósítására, és nem haladhatja meg azt a mértéket, amely e célok eléréséhez szükséges.<sup>52</sup>

93. A vevő, illetve megrendelő arról való értesítése, hogy az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó csökkenteni kívánja az adóalapot a héairányelv 90. cikke alapján, arra utal, hogy az utóbbi nem kapta meg az ellenértéket az ügylet teljesítése után. A vevő, illetve megrendelő azonban maga is tudja, hogy nem fizetett, ahogyan azt is, hogy ezért nem jogosult adólevonásra. Az ilyen értesítés ezért legfeljebb emlékeztető- vagy felszólítófunkcióval bír. Alkalmassága ezért kétséges.

94. Az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó számára jelentett csekély ráfordításra tekintettel azonban a Bíróság<sup>53</sup> mégis főszabály szerint arányosnak tekintette az ilyen közlésre vonatkozó kötelezettséget. Indokolásában azonban a Bíróság azzal érvelt, hogy lehetővé kell tenni a tagállam számára, hogy „időben fellépjen azon héa visszatérítése érdekében, amelyet [az] adós [megjegyzés: a vevő, illetve megrendelő] előzetesen levonhatott”.<sup>54</sup> Nem világos azonban, hogy a vevő, illetve megrendelő értesítése – amely nem lehet különös alaki követelményekhez kötve – hogyan teheti lehetővé a tagállam számára, hogy időben fellépjen.

95. A vevővel, illetve megrendelővel szemben fennálló ilyen értesítési kötelezettség teljesen alkalmatlan, ha az értesítés már nem lehetséges vagy értelmetlen, mert például a vevőt, illetve megrendelőt a fizetése képtelenségi eljárás lezárását követően már törölték, a vevő, illetve megrendelő ismeretlen helyre költözött, vagy már korrigálta az általa elvégzett adólevonást. Egyébként az adóalap csökkentése keretében az adóhatóságnak az érintett vevőről, illetve megrendelőről való tájékoztatása az alkalmas és enyhébb eszköz annak az adóhatóság számára történő lehetővé tételére, hogy időben ellenőrizze és korrigálja a vevő, illetve megrendelő által elvégzett adólevonást.

### 3. *Közbenső következtetés*

96. Alkalmatlanság miatt aránytalan az olyan jogszabályi kötelezettség, amely szerint az eladónak, illetve szolgáltatásnyújtónak tájékoztatnia kell a vevőt, illetve megrendelőt az adóalap módosításáról annak érdekében, hogy az utóbbit emlékeztesse az adólevonás esetlegesen még elvégzendő módosítására. Ezért a tagállamok nem írhatnak elő ilyen kötelezettséget a héairányelv 90. cikke keretében (válasz az ötödik kérdésre). A héairányelvvel ellentétes továbbá a helyes számla előzetes helyesbítésére vonatkozó kötelezettség (válasz a második kérdésre).

### ***E. Az adóalap csökkentésén alapuló visszatérítés iránti követelés utáni kamat***

97. Így már csak azt kell tisztázni, hogy az adóalap jogos csökkentése esetén mely időponttól kezdve kell a tagállamnak kamatot fizetnie az ebből eredő visszatérítés iránti követelés után. A jelen esetben a CRG 2020-ban csökkentette az adóalapot, de a számlák kiállításának éveire (2006–2012) visszamenőleg kér kamatokat.

<sup>52</sup> 2020. október 15-i E. (Héa – Adóalap-csökkentés) ítélet (C-335/19, EU:C:2020:829, 47. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 25. pont).

<sup>53</sup> 2018. december 6-i Tratave ítélet (C-672/17, EU:C:2018:989, 40. és azt követő pontok).

<sup>54</sup> 2018. december 6-i Tratave ítélet (C-672/17, EU:C:2018:989, 38. pont).

98. A héasemlegesség elve megköveteli, hogy a héakülönbözet észszerű időn túl történő visszatérítése következtében keletkezett pénzügyi veszteségeket késedelmi kamatok fizetése egyenlítse ki.<sup>55</sup> Ugyanez vonatkozik a héaalapnak a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján történő csökkentéséből eredő héa-visszatérítésekre is.<sup>56</sup>

99. Amint azt fent (51. és azt követő pontok) kifejtettem, részletes nemzeti jogi szabályok hiányában az adóalany bizonyos időszakon belül csökkentheti az adóalapot. Az ő nyilatkozata irányadó annak szempontjából, hogy véleménye szerint mikortól lehet „végleges” nemfizetésre számítani. E nyilatkozat megtételére a folyó adómegállapítási időszak keretében kerül sor, és az nem rendelkezik visszamenőleges hatállyal (lásd a fenti 60. és azt követő pontokat). Következésképpen – amint arra a bolgár adóhatóság és a Bizottság végeredményben helyesen rámutatott – a kamat is csak e nyilatkozat megtételét követően jöhet szóba.

100. Ezen időpontot megelőzően a héairányelv 63. cikke alapján fennáll a héa megfizetésének jogalapja. E jogalap csak akkor szűnik meg, ha a nemfizetés észszerű valószínűséggel véglegessé válik (a héairányelv 90. cikke). Az adóalany feladata tehát ezen előfinanszírozás megszűnését közölni és az adómegállapítás keretében a visszatérítést kérni. Az adóhatóság ekkortól bír tudomással a csökkentett adóalapról és saját visszafizetési kötelezettségéről. Nemfizetés esetén késedelembe esik, és késedelmi kamatot kell fizetnie.

101. Ez a megoldás a jogbiztonságot is szolgálja, mivel mindegyik felet megkíméli a kamatozás kezdetével és így az előszöri „behajthatatlanság” időpontjával kapcsolatos, múltba tekintő vitától, ha az adóalany annak idején nyilvánvalóan nem vélte szükségesnek az adóalap csökkentését.

102. Az adóalap csökkentésén alapuló visszatérítés iránti követelés utáni kamat tehát nem jöhet szóba például már a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás teljesítésétől vagy a számla kiállításától kezdődően (ezen időpontban a fizetés még nem volt bizonytalan a héairányelv 90. cikke értelmében). Legkorábban sokkal inkább azon időponttól kezdődően jöhet szóba, amikor az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó arra számíthat, hogy már nem fog fizetésre sor kerülni, és erről nyilatkozott az adómegállapítás keretében (válasz a hatodik kérdésre).

## VI. Véggövetkeztetés

103. Mindezek alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Varhoven administratíven sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 90. cikkével nem ellentétes az észszerű jogvesztő határidő, ha e határidő csak azon időpontban vagy azon időpontot követően kezdődik, amikor az adóalany az ár teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén lehetősége volt csökkenteni az adóalapot. A termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás teljesítésétől vagy a számla kiállításától számított jogvesztő határidő azonban nem egyeztethető össze az említett irányelv 90. cikkével. Jogszabályi pontosítás hiányában az ilyen jogvesztő határidő csak azon időponttól számítható, amikor a követelés a bizonyossággal határos valószínűséggel véglegesen behajthatatlanná vált.

<sup>55</sup> 2021. május 12-i technoRent International és társai ítélet (C-844/19, EU:C:2021:378, 40. pont); 2020. május 14-i Agrobet CZ ítélet (C-446/18, EU:C:2020:369); 2018. február 28-i Nidera ítélet (C-387/16, EU:C:2018:121, 25. pont).

<sup>56</sup> 2021. május 12-i technoRent International és társai ítélet (C-844/19, EU:C:2021:378, 41. pont); lásd még: a technoRent International és társai ügyre vonatkozó indítványom (C-844/19, EU:C:2021:58, 31. pont).

- 2) A 2006/112 irányelvvel ellentétes a helyes számla helyesbítésére vonatkozó kötelezettség mint az ár meg nem fizetése esetén történő adóalap-csökkentés feltétele.
- 3) Az az időpont, amelytől kezdve az adóalany teljes vagy részleges nemfizetés esetén először csökkentheti az adóalapot a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján, az adott tagállamban fennálló körülményektől és az adott eset körülményeitől függ, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróságnak kell értékelnie. E tekintetben a semlegesség elve tiltja az adó aránytalanul hosszú előfinanszírozását, amennyiben az adóalany (az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó) megtette az elvárható lépéseket ahhoz, hogy eleget tegyen az államkincstár érdekében eljáró adóbeszedőként betöltött szerepének. Az utóbbi főszabály szerint a vevő, illetve megrendelő fizetésre való eredménytelen felszólítását feltételezi. Nincs azonban szükség eredménytelen bírósági eljárásra vagy a vevővel, illetve megrendelővel szembeni fizetéseképtelenségi eljárás megindítására vagy lezárására.
- 4) A 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdése közvetlenül alkalmazható, ha a tagállam nem megfelelően él az említett irányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti eltérési lehetőséggel oly módon, hogy nem veszi figyelembe a végleges nemfizetés bizonytalanságát, hanem teljes mértékben kizárja az adóalap csökkentését.
- 5) Alkalmatlanság miatt aránytalan az olyan jogszabályi kötelezettség, amely szerint az eladónak, illetve szolgáltatásnyújtónak tájékoztatnia kell a vevőt, illetve megrendelőt – abban az esetben, ha ez utóbbi (teljesen vagy részlegesen) nem fizeti meg az árat – az adóalap módosításáról annak érdekében, hogy az utóbbi emlékeztesse az adólevonás esetlegesen még elvégzendő módosítására. Ezért a tagállamok nem írhatnak elő ilyen kötelezettséget a héairányelv 90. cikke keretében.
- 6) Az adóalap csökkentésén alapuló visszatérítés iránti követelés utáni kamat legkorábban azon időponttól kezdődően jöhet szóba, amikor az eladó, illetve szolgáltatásnyújtó arra számíthat, hogy már nem fog fizetésre sor kerülni, és erről nyilatkozott az adómegállapítás keretében.