



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2018. február 22. *

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 184. és 185. cikk – Az előzetesen megfizetett adó levonásának korrekciója – A levonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők módosulása – A »részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek« fogalma – A csődegyezséget jóváhagyó jogerős határozat hatása”

A C-396/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vrhovno sodišče Republike Slovenije (a Szlovén Köztársaság legfelsőbb bírósága) a Bírósághoz 2016. július 15-én érkezett, 2016. július 5-i határozatával terjesztett elő

a **T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.**, fizetési képtelenségi eljárás alatt,

és

a **Republika Slovenija**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, J.-C. Fernlund, J.-C. Bonichot (előadó), S. Rodin és E. Regan bírák,

főtanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., fizetési képtelenségi eljárás alatt, képviselőjében V. Bajuk odvetnik és J. Češnovar odvetnica,
- a szlovén kormány képviselőjében B. Jovin Hrastnik, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és M. Žebre, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2017. október 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

* Az eljárás nyelve: szlovén.

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 184–186. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (a továbbiakban: T-2), fizetésképtelenségi eljárás alatt álló társaság és a Republika Slovenija (Szlovén Köztársaság), képviselőjében a Ministrstvo za finance (pénzügyminisztérium, Szlovénia) között a 2012 február 1. és 29. közötti időszak vonatkozásában kért 7 362 080,27 euró összegű hozzáadottérték-adó (héa) megfizetése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 90. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Elállás, a teljesítés megghiúsulása [helyesen: Megszűnés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árengedmény 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.”

- 4 Ezen irányelv 184. cikke a következőképpen szól:

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

- 5 Az említett irányelv 185. cikke a következőket írja elő:

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

- 6 A héairányelv 186. cikke a következőképpen szól:

„A 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.”

A szlovén jog

- 7 A Zakon o davku na dodano vrednost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény) (Uradni list RS, 13/11. sz.; a továbbiakban: ZDDV-1) 39. cikke a (3)–(4) bekezdése a következőket írja elő:

„(3) Az adóalany szintén helyesbítheti (csökkentheti) a fizetendő hea összegét, amennyiben azt lezárt fizetésektelenségi eljárást elismerő, 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, valamint az adóalany, aki nem vagy nem teljes egészében nyer kielégítést, mivel a bíróság törölte az adósságot 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 héát a kapott összeg után fizeti meg.

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

- 8 A ZDDV-1 „A héalevonás korrekciója” címet viselő 68. cikke előírja:

„(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 héabevallás 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.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 9 Az Okrožno sodišče v Mariboru (maribori regionális bíróság, Szlovénia) 2011. november 28-án hozott határozatával jóváhagyott egy csődegyezséget, amely szerint a T-2, az elektronikus hírközlési ágazatban tevékenykedő társaság, a tartozása megfizetésére csak azok összegének 44%-áig és kilenc éven belül köteles. E határozat 2012. február 24-én emelkedett jogerőre.
- 10 Ezen az alapon a Davčni urad Ljubljana (ljubljanai adóhivatal, Szlovénia) megállapította, hogy a T-2 a ZDDV-1 68. cikke alapján köteles az elszámolt héalevonások korrekcióját elvégezni, és 2013. május 27-i határozatában kérte a T-2-t, hogy a 2012. február 1. és 29. közötti időszak vonatkozásában fizessen meg 7 362 080,27 euró összegű héát.
- 11 A T-2 által az e határozattal szemben a pénzügyminisztériumhoz benyújtott jogorvoslat elutasításra került. Az Upravno sodišče Republike Slovenije (a Szlovén Köztársaság közigazgatási bírósága) előtt indított keresete 2014. november 18-i ítélettel szintén elutasításra került. Az utóbbi felülvizsgálati eljárás tárgyát képezi a Vrhovno sodišče Republike Slovenije (a Szlovén Köztársaság Legfelsőbb Bírósága) előtt.

- 12 Ennek keretében a T-2 vitatja az előzetesen megfizetett hea levonásának korrekcióját. Úgy érvel, hogy a csődegyesség jogerős jóváhagyása nem a levonások összegének meghatározásához figyelembe vett tényezők ZDDV-1 68. cikke szerinti módosulásának minősül, hanem olyan különös esetnek, amelyet e törvény nem ír elő.
- 13 A kérdést előterjesztő bíróság szerint az érintett csődegyesség jogerős jóváhagyása a ZDDV-1-nek a héairányelv 184. és 185. cikkét átültető 68. cikkének hatálya alá tartozhat, amely szerint az adóalanynak korrigálnia kell az adólevonást, ha módosultak az ezen adólevonások összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők.
- 14 E bíróság pontosítja e tekintetben, hogy a ZDDV-1 63. cikke előírja, hogy az adóalany jogosult az általa, az adóhatóság számára fizetendő hea összegéből a nyújtott termékértékesítés vagy szolgáltatás keretében a szállítója részére fizetendő vagy megfizetett hea összegének levonására. Más szóval, mivel a csődegyesség adóalany tekintetében történő jóváhagyásáról szóló jogerős határozat befolyásolja az adóalany azon kötelezettségét, hogy megfizesse a héát a szállítójának, e határozat meghatározó az adóalany az adóhatósággal szemben fennálló kötelezettségei tekintetében is.
- 15 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja továbbá, hogy a ZDDV-1 39. cikke, amely a héairányelv 90. cikkét ülteti át a szlovén jogba, kifejezetten előírja, hogy valamely csődegyesség adós tekintetében történő jóváhagyása lehetővé teszi az általa bevallott hea korrekcióját.
- 16 Egyébiránt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a csődegyezséget jóváhagyó határozat jogerős jellege megakadályozza a hitelezőket abban, hogy követelésük teljes összegének megfizetését kérjék. Ezzel szemben az adós kötelezettségei továbbra is fennállnak. Így, ha az utóbbi a csődegyességben megállapított összegnél magasabb összegben önként megfizeti a tartozásokat, a jogalap nélküli gazdagodásra vonatkozó nemzeti rendelkezések szerint nem jogosult azok visszakövetelésére.
- 17 A kérdést előterjesztő bíróság hozzáteszi, hogy az adózás tekintetében a csődegyesség jóváhagyását annak gazdasági tartalmára tekintettel kell értékelni. Ezzel összefüggésben a csődegyesség a tartozások csökkentéséhez, és nem csak azok meg nem fizetéséhez vezet.
- 18 Ezek után a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a ZDDV-1 68. cikk alkalmazása érdekében fontos, hogy megértse a héairányelv azon rendelkezéseit, amelyeket e cikk átültet, azaz különösen a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdését, amely szerint részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében nincs lehetőség korrekcióra, kivéve ha az államok mindazonáltal megkövetelik e korrekciót.
- 19 E bíróság azt kérdezi többek között, hogy az a tény, hogy valamely ügylet részben vagy egészben kifizetetlen maradt, a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése szerinti, a „levonások összegének meghatározásához figyelembe vett tényezők módosulásának” minősül-e, és hogy a csődegyesség jóváhagyását az ügyletek ki nem fizetésének kell-e tekinteni ezen irányelv 185. cikkének (2) bekezdése szerint.
- 20 Vizsgálja többek között a pontosság annak érdekében előírt fokát, hogy a héairányelvet átültető nemzeti jogi rendelkezések a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdése szerint érvényesen vezethessenek be eltérést azon szabálytól, amely szerint a részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében nincs helye a levonások korrekciójának. E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a ZDDV-1 68. cikke nem szabályozza kifejezetten a részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetét.

21 E körülmények között a Vrhovno sodišče Republike Slovenije (a Szlovén Köztársaság Legfelsőbb Bírósága) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

- „1) A kötelezettségeknek a jogerős határozattal jóváhagyott csődegyezség értelmében történő, az alapeljárás szerinti csökkentését a héairányelv 185. cikke (1) bekezdésének értelmében az előzetesen 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 a levonás részleges vagy teljes nemfizetés esetén történő korrekciójának az ezen irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdése alapján biztosított előírása 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)?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdéstről

- 22 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az adós kötelezettségeinek a csökkentése, amely valamely csődegyezség jogerős határozattal történő jóváhagyásából ered, a levonások összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők e rendelkezés szerinti módosulásának minősül-e.
- 23 Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 184–186. cikke határozza meg azokat a feltételeket, amelyek között az adóhatóság korrekciót kérhet az adóalanytól. Az e cikkekben szabályozott korrekciós mechanizmus elválaszthatatlan részét képezi a héairányelvben foglalt héalevonási rendszernek. E mechanizmus célja, hogy elősegítse a levonások pontosságát (2014. március 13-i FIRIN-ítélet, C-107/13, EU:C:2014:151, 48. és 50. pont).
- 24 A héasemlegesség elve fennmarad, mivel a héairányelv X. címe által bevezetett levonási rendszer lehetővé teszi az értékesítési lánc közvetítő láncszemeinek, hogy a saját adóalapjukból levonják az általuk a vonatkozó ügylettel összefüggésben a saját szállítóiknak fizetett héaösszegeket, és így visszaadják az adóhatóságnak a héa azon részét, amely megfelel az azon ár, amelyen az árut a vevőiknek értékesítették, és az azon ár közötti különbségnek, amelyet a szállítóiknak fizettek (lásd analógia útján: 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet, C-317/94, EU:C:1996:400, 33. pont; 2002. október 15-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-427/98, EU:C:2002:581, 42. pont; 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítélet, C-152/02, EU:C:2004:268, 36. pont).
- 25 Ami az előzetesen megfizetett héa levonásának korrekciójára vonatkozó kötelezettséget illeti, a héairányelv 184. cikke előírja, hogy az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.

- 26 A héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése pontosítja, hogy a korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az említett adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak (lásd ebben az értelemben: 2014. március 13-i FIRIN-ítélet, C-107/13, EU:C:2014:151, 51. pont).
- 27 A héairányelv 184. cikkének és 185. cikke (1) bekezdésének együttes olvasatából következik, hogy 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 (2016. június 16-i Kreissparkasse Wiedenbrück ítélet, C-186/15, EU:C:2016:452, 47. pont).
- 28 A jelen esetben nem vitatott, hogy valamely csődegyezség jogerős határozattal történő jóváhagyása csökkentette a vevő – azaz T-2 – szállítóival szemben fennálló kötelezettségeit.
- 29 Ennélfogva az ilyen jóváhagyás csökkentette a T-2 által a szállítóinak héa címén fizetett összegeket, és ezáltal a jelen ítélet 24. pontjában felidézett elvek szerint módosította a levonások összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezőket.
- 30 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adós kötelezettségeinek a csökkentése, amely valamely csődegyezség jogerős határozattal történő jóváhagyásából ered, a levonások összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők e rendelkezés szerinti módosulásának minősül.

A második kérdésről

- 31 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az adós kötelezettségeinek valamely csődegyezség jogerős határozattal történő jóváhagyásából eredő csökkentése részben vagy egészben kifizetetlen, az eredetileg elvégzett levonás korrekcióját e rendelkezés szerint lehetővé nem tevő ügyletnek minősül-e.
- 32 Ami a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének értelmezését illeti, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem a szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (2017. október 26-i I ítélet, C-195/16, EU:C:2017:815, 32. pont).
- 33 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése, amely szerint elállás, a teljesítés meghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezése utáni árendedmény esetén a tagállamok kötelesek az adóalapot csökkenteni, és ebből következően az adóalany által fizetendő héa összegének csökkentésére kötelezi a tagállamokat minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg (2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 22. pont).
- 34 Ez a helyzet, amint az a jelen ítélet 23–29. pontjából következik, a héairányelv 185. cikkének hatálya alá tartozik, amely többek között a vevőnek a beszállítójával szemben fennálló kötelezettségei csökkentésének esetére alkalmazandó.

- 35 Míg ezen irányelv 90. cikke szabályozza a szállító adóalap csökkentésére irányuló jogosultságát, ha az ügylet teljesítését követően nem vagy csak részben kapja meg megállapított ellenszolgáltatást, az említett irányelv 185. cikke az ugyanezen ügylet másik fele által eredetileg elvégzett levonások korrekcióját érinti. Ennélfogva e két cikk az ugyanazon gazdasági ügylet két oldalát érinti, és azokat koherensen kell értelmezni.
- 36 A Bíróság már úgy ítélte meg, hogy a vételárnak a héairányelv 90. cikke szerinti meg nem fizetésének helyzete nem helyezi vissza a feleket az eredeti helyzetükbe. Ugyanis ha a vételár teljes vagy részleges meg nem fizetésére a teljesítés meghiúsulása vagy a szerződéstől való elállás nélkül került sor, a vevő továbbra is köteles megfizetni a megállapodás szerinti árat, az eladónak pedig, bár már nem tulajdonosa a terméknek, főszabály szerint továbbra is fennáll a követelése, amelyre bíróság előtt hivatkozhat. Mivel ugyanakkor nem zárható ki, hogy az ilyen követelés véglegesen behajthatatlanná válik, az uniós jogalkotó minden egyes tagállamnak biztosítani kívánja a választási lehetőséget annak meghatározása vonatkozásában, hogy a vételár meg nem fizetésének esete az általuk meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben adóalap-csökkentésre való jogosultságot biztosít-e, vagy az ilyen csökkentés nem fogadható el ezen esetben (2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet, C-404/16, EU:C:2017:759, 29. pont).
- 37 A szigorúan a teljes vagy részleges nemfizetésre korlátozott ezen eltérési lehetőség azon a megfontoláson alapul, hogy az ellenérték meg nem fizetése bizonyos körülmények között és az érintett tagállamban fennálló joghelyzet okán, adott esetben, nehezen és csak ideiglenesen ellenőrizhető (2017. november 23-i Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 17. pont).
- 38 Ezen eltérési lehetőség igénybevételének indokoltnak kell lennie ahhoz, hogy a tagállamok által annak végrehajtása érdekében elfogadott intézkedések ne hiúsítsák meg a héairányelv által elérni kívánt adóharmonizáció célját (2017. november 23-i Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 18. pont).
- 39 A fentiekből következik, hogy a nemfizetést a nem végleges jellegéből eredő bizonytalanság jellemzi (2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet, C-404/16, EU:C:2017:759, 30. pont).
- 40 Jóllehet jelentőséggel bír, hogy a tagállamok felvehetik a küzdelmet e bizonytalansággal szemben, az eltérésre irányuló ilyen lehetőség nem terjeszkedhet túl az említett bizonytalanságon, különösen pedig azon kérdés eldöntésén, hogy nemfizetés esetén el lehet-e tekinteni az adóalap-csökkentéstől (2017. november 23-i Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 22. pont).
- 41 Tekintettel a jelen ítélet 32–35. pontjában említett megfontolásokra, a héairányelv 90. cikke szerinti „nemfizetés” fogalmának ezen értelmezése alkalmazandó az ezen irányelv 185. cikkének (2) bekezdése szerinti „részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek” fogalmára is.
- 42 Következésképpen annak vizsgálata érdekében, hogy az előtte folyamatban levő jogvita ilyen részben vagy egészben kifizetetlen ügyletet érint-e, a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a jelen ítélet 36–40. pontjában említett kritériumokat alkalmazva értékelje, többek között, hogy valamely csődegyezség jogerős határozattal történő jóváhagyását követően az alkalmazandó nemzeti jog szerint a vevő továbbra is köteles-e megfizetni a megállapodás szerinti árat, és hogy az eladónak vagy a szállítónak továbbra is fennáll-e a követelése, amelyre bíróság előtt hivatkozhat. Ha ezzel szemben a bíróság azt állapítja meg, hogy csökkentek az adós kötelezettségei, és így az utóbbi szállítói követeléseinek vonatkozó része véglegesen behajthatatlanná vált, a részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében nem alkalmazhatók a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdésében előírt eltérések.
- 43 Ami egyébiránt a követelés végleges jellegének értékeléséhez alkalmazandó kritériumokat illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevételével a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye (2010. október 7-i Loyalty Management UK és Baxi Group ítélet, C-53/09 és C-55/09, EU:C:2010:590, 39. pont; 2013. június 20-i Newey ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 42. pont).

- 44 E tekintetben kitűnik az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy az alapügyben szóban forgó csődegyezséget jóváhagyó határozat megakadályozza a hitelezőket abban, hogy követelésük teljes összegének megfizetését kérik, és hogy gazdasági szempontból e határozat az adósnak a hitelezőivel szemben fennálló kötelezettségeinek csökkentéséhez vezet, nem pedig csak nemfizetéshez. Következésképpen nem tűnik úgy, hogy az adós kötelezettségeinek a valamely csődegyezés jogerős határozattal történő jóváhagyásából eredő csökkentése részben vagy egészben kifizetetlen ügyletnek minősül, aminek vizsgálata azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- 45 A fenti megfontolásokból következik, hogy a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adós kötelezettségeinek valamely csődegyezés jogerős határozattal történő jóváhagyásából eredő csökkentése nem minősül részben vagy egészben kifizetetlen, az eredetileg elvégzett levonás korrekcióját lehetővé nem tevő ügyletnek, amennyiben e csökkentés végleges, aminek vizsgálata azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A harmadik kérdésről

- 46 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezésben biztosított lehetőség végrehajtása érdekében a tagállamnak – a jogi helyzetek egyértelműségére és bizonyosságára irányuló követelményre tekintettel – kifejezetten elő kell írnia a levonások korrekciójának kötelezettségét a részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében.
- 47 Ami az előzetesen megfizetett héa levonásának korrekciójára vonatkozó kötelezettséget illeti, a héairányelv 184. cikke előírja, hogy az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt. A héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése szerint ilyen korrekcióra kerül sor többek között, ha az említett levonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak.
- 48 Mindazonáltal a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdésében kimondott szabálytól eltérve e cikk (2) bekezdése az első albekezdésében előírja, hogy nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint a kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében. Az említett (2) bekezdés második albekezdése szerint a tagállamok mindazonáltal előírhatják a korrekciót részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetén.
- 49 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a ZDDV–1 68. cikkének (3) bekezdése, amely a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdését ülteti át a szlovén jogba, nem ír elő kifejezetten korrekcióra irányuló kötelezettséget lopás és részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetén, hanem megelégszik azzal, hogy ezen eseteket nem veszi fel a korrekcióra irányuló kötelezettség alóli eltérésre vonatkozó listára.
- 50 E tekintetben a Bíróság pontosította, hogy amennyiben a tagállamok az említett irányelvben számukra biztosított lehetőséggel élnek, a nekik legmegfelelőbbnek tűnő jogalkotási technikát választhatják (lásd ebben az értelemben: 2009. június 4-i SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft ítélet, C-102/08, EU:C:2009:345, 56. pont; 2012. október 4-i PIGI-ítélet, C-550/11, EU:C:2012:614, 33. pont). Így a tagállamok például az ezen irányelvben használt megfogalmazás vagy egy azzal egyenértékű kifejezés nemzeti jogszabályokban történő átvételére szorítkozhatnak, vagy kimerítően felsorolhatják egy listán azokat a helyzeteket, amelyekben az ezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése szerint nem kerülhet sor az eredetileg elszámolt levonások korrekciójára.

- 51 A részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek e listán történő felsorolásának hiányát úgy lehet tekinteni, hogy a tagállam élt a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdése szerint számára biztosított eltérési lehetőséggel (lásd analógia útján: 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 24. pont).
- 52 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság vizsgálja a jogi helyzetek egyértelműségére és bizonyosságára irányuló követelmény tiszteletben tartását, emlékeztetni kell arra, hogy a bizalomvédelem elvével együtt járó jogbiztonság elve megköveteli egyrészt azt, hogy a jogszabályok egyértelműek és pontosak legyenek, másrészt hogy a jogalanyok előre láthassák azok alkalmazását (2014. október 9-i Traum ítélet, C-492/13, EU:C:2014:2267, 28. pont).
- 53 E tekintetben, amint az a jelen ítélet fenti pontjaiból következik, nem tűnik úgy, hogy az érintett nemzeti szabályozás megakadályozza az adóalanyokat abban, hogy pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét, és azt, hogy egyértelműen megismerhessék jogaikat és kötelezettségeiket, és ezeknek megfelelően járjanak el.
- 54 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállam az e rendelkezésben biztosított lehetőség végrehajtása érdekében a részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében nem köteles kifejezetten előírni a levonások korrekciójának kötelezettségét.

A költségekről

- 55 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

- 1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 185. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adós kötelezettségeinek a csökkentése, amely valamely csődegyezség jogerős határozattal történő jóváhagyásából ered, a levonások összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők e rendelkezés szerinti módosulásának minősül.**
- 2) **A 2006/112 irányelv 185. cikke (2) bekezdésének első albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adós kötelezettségeinek valamely csődegyezség jogerős határozattal történő jóváhagyásából eredő csökkentése nem minősül részben vagy egészben kifizetetlen, az eredetileg elvégzett levonás korrekcióját lehetővé nem tevő ügyletnek, amennyiben e csökkentés végleges, aminek vizsgálata azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata.**
- 3) **A 2006/112 irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállam az e rendelkezésben biztosított lehetőség végrehajtása érdekében a részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében nem köteles kifejezetten előírni a levonások korrekciójának kötelezettségét.**

Aláírások