



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2020. október 15.\*

[A 2020. november 26-i végzéssel kijavított szöveg]

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 90. cikk – A héaalap csökkentése – Az ár teljes vagy részleges meg nem fizetése – Nemzeti szabályozás által a levonási jog gyakorlása tekintetében előírt feltételek – Olyan feltétel, amely szerint az adós nem állhat fizetési képtelenségi vagy felszámolási eljárás alatt – Olyan feltétel, amely szerint a hitelezőnek és az adósnak héaalannak kell lennie”

A C-335/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2019. április 24-én érkezett, 2018. december 6-i határozatával terjesztett elő

az **E. sp. z o.o. sp. k.**

és

a **Minister Finansów**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

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

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Aleksejev egységvezető,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az E. sp. z o.o. sp. k. képviselőjében A. Bartosiewicz adótanácsadó,
- a lengyel kormány képviselőjében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében J. Jokubauskaitė és M. Siekierzyńska, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelve: lengyel.

a főtanácsnok indítványának a 2020. június 4-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,  
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.) 90. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az E. sp. z o.o. sp. k és a Minister Finansów (pénzügyminiszter, Lengyelország) között az utóbbi által kibocsátott adójogi állásfoglalások tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

- 3 A 2006/112 irányelv 63. cikke a következőképpen rendelkezik:  
„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”
- 4 Ezen irányelv 73. cikke kimondja:  
„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.”
- 5 Az említett irányelv 90. cikkének szövege a következő:  
„(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.”
- 6 Ugyanezen irányelv 184. cikke előírja:  
„Az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.”
- 7 A 2006/112 irányelv 185. cikkének szövege a következő:  
„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a [hozzáadottértékadóra (HÉA) vonatkozó 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.”

8 Ezen irányelv 273. cikke szerint:

„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.

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

### *A lengyel jog*

9 A 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usługnak (a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény Dz. U. 2011., 177. szám, 1054. alszám; a továbbiakban: héatörvény) az alapügy tényállására alkalmazandó változata szerinti 89a. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adóalany valószínűsíthetően behajthatatlan követelés esetén korrigálhatja az adóalapot és az ország területén teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő héát. A korrekció az említett követelés azon részére vonatkozó adóalapra és heaösszegre is kiterjed, amelynek behajthatatlanságát valószínűsítették.

(1a) A követelés behajthatatlanságát valószínűsítettnek kell tekinteni, ha a követelést a szerződésben vagy számlán meghatározott fizetési határidő lejártát követő 150 napon belül semmilyen formában nem egyenlítették ki vagy nem ruházták át.

(2) Az (1) bekezdésben foglalt rendelkezés abban az esetben alkalmazható, amennyiben a következő feltételek teljesülnek:

1. a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást a 15. cikk (1) bekezdésében említett, aktív heaalanyként nyilvántartott olyan adóalany javára teljesítették, aki nem áll fizetéseképtelenségi eljárás vagy felszámolás alatt;

[...]

3. az (1) bekezdésben említett helyesbítéssel érintett adóbevallás benyújtásának napját megelőző napon:

- a) a hitelező és az adós aktív heaalanyként nyilvántartásba vett adóalany,
- b) az adós nem áll fizetéseképtelenségi vagy felszámolási eljárás alatt;

[...]

5. a követelést igazoló számla kiállításának napjától legfeljebb 2 év telt el azon év végétől számítva, amelyben a számlát kiállították;

[...]

(3) Az (1) bekezdésben említett korrekciónak azon időszak elszámolása tekintetében van helye, amelyben a követelés behajthatatlanságát valószínűsítettnek kell tekinteni, feltéve hogy a hitelező ezen időszakra vonatkozó adóbevallása benyújtásának napjáig a követelést semmilyen formában nem egyenlítették ki vagy nem ruházták át.

(4) Abban az esetben, ha az (1) bekezdésben említett helyesbítéssel érintett adóbevallás benyújtását követően a követelést bármilyen formában kiegyenlítették vagy átruházták, a hitelező köteles az adóalapot és az azon időszak elszámolása tekintetében esedékes adó összegét megnövelni, amelynek során a követelést kiegyenlítették vagy átruházták. A követelés részleges kiegyenlítése esetén az adóalapot és az esedékes adó összegét e rész tekintetében kell növelni.

[...]”

10 A héatörvény 89b. cikke előírja:

„(1) Abban az esetben, ha az ország területén teljesített termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást igazoló számla alapján fizetendő követelést a szerződésben vagy a számlán meghatározott fizetési határidő lejártától számított 150 napon belül nem egyenlítik ki, az adós köteles az e számla alapján levont adó összegét azon időszak elszámolása tekintetében korrigálni, amelyben a szerződésben vagy a számlán meghatározott fizetési határidő lejártát követő 150 nap eltelt.

(1a) Az (1) bekezdésben foglalt rendelkezés nem alkalmazandó, ha az adós a követelést legkésőbb azon adómegállapítási időszak utolsó napján kiegyenlítette, amelyben az e követelésre vonatkozó fizetési határidő lejártát követő 150 nap eltelt.

(2) A követelés szerződésben vagy számlán meghatározott fizetési határidő lejártától számított 150 napon belüli részleges kiegyenlítése esetén a korrekció a követelés fennmaradó része után fizetendő, előzetesen felszámított adóra vonatkozik. A (1a) bekezdésben foglalt rendelkezések megfelelően alkalmazandók.

[...]

(4) Amennyiben a követelést az (1) bekezdésben említett korrekciót követően egyenlítik ki, az adóalany jogosult az előzetesen felszámított adó összegét az (1) bekezdésben említett adó összegével növelni azon időszak tekintetében, amelynek során a követelést kiegyenlítették. A követelés részleges kiegyenlítése esetén az előzetesen felszámított adó e rész tekintetében növelhető.

[...]”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

11 E. Lengyelországban letelepedett, lengyel jog szerinti korlátolt felelősségű társaság, amely adótanácsadói tevékenység keretében kínál szolgáltatásokat többek között olyan héaalany jogalanyok számára, amelyekkel nem áll kapcsolatban. A Lengyelországban ily módon nyújtott szolgáltatásokra az általános héamértéket alkalmazza.

12 E. az egyik ügyfelének héát tartalmazó számlát állított ki olyan adótanácsadói szolgáltatások után, amelyek Lengyelországban adókötelesek. A szolgáltatás nyújtásának időpontjában ezen ügyfél aktív héaalanyként volt nyilvántartásba véve, és nem állt fizetéseképtelenségi eljárás, illetve felszámolás alatt. Az említett ügyféllel szemben ugyanakkor a fizetési határidő lejártát követő 150 napos időszakban felszámolási eljárás indult, ez idő alatt azonban továbbra is aktív héaalanyként volt nyilvántartva. Mivel

e számlában foglalt követelést semmilyen formában nem egyenlítették ki, illetve nem ruházták át, E. az említett számla kibocsátásának időpontját követő kétéves időszak lejárta előtt egyedi adóértelmezés iránti kérelmet nyújtott be a pénzügyminiszterhez annak vizsgálata érdekében, hogy annak ellenére, hogy az ügyfele az érintett szolgáltatásnyújtás teljesítését követően felszámolás alá került, mivel a héatörvény 89a. cikkében előírt többi feltétel teljesült, jogosult-e a héaalapnak az ugyanezen számlán alapuló követelés meg nem fizetése miatt való csökkentésére.

- 13 A pénzügyminiszter a 2015. január 12-i adójogi állásfoglalásában nemleges választ adott az E. kérelmében foglaltakra. Többek között rámutatott arra, hogy a 2006/112 irányelv 90. cikke csak az egyes tagállamok által meghatározott feltételek között biztosítja az adóalanyok számára a héaalap csökkentésére vonatkozó jogot, amely feltételeket a Lengyel Köztársaság a héatörvény 89a. cikkében állapított meg. Így, ha az e cikkben előírt valamelyik feltétel nem teljesül, az adóalany nem hivatkozhat a csökkentéshez való jogra oly módon, hogy e jogot közvetlenül az uniós jogra alapítja.
- 14 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy E. további három adójogi állásfoglalást kért a héatörvény 89a. cikkében meghatározott feltételeknek az azon különböző ténybeli körülmények között való megfelelését illetően, amelyek között e cikk alkalmazható. A Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy e kérelmekre szintén elutasító válasz érkezett. A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy a közöttük fennálló összefüggés miatt egyesítette a vitatott adójogi állásfoglalásokkal kapcsolatos négy ügyet.
- 15 E. sikertelenül vitatta az említett adójogi állásfoglalásokat az első fokon hatáskörrel rendelkező lengyel bíróság előtt. Ezt követően felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, mivel úgy vélte, hogy az elsőfokú bíróság tévesen állapította meg, hogy a héatörvény vitatott rendelkezései nem sértik az uniós jogból fakadó követelményeket.
- 16 A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azon mérlegelési mozgásteret illetően, amelyet annak érdekében biztosítanak a tagállamok számára, hogy a nemzeti jogukban megállapítsák a 2006/112 irányelv 90. cikke rendelkezéseinek alkalmazási feltételeit. A kérdést előterjesztő bíróság különösen a 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítéletre (C-337/13, EU:C:2014:328) és a 2017. november 23-i Di Maura ítéletre (C-246/16, EU:C:2014:887) tekintettel arra keresi a választ, hogy a héatörvény 89a. cikkének (2) bekezdésében előírt feltételek jogszerűek-e.
- 17 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a lengyel jogalkotó a 2006/112 irányelv 185. cikke (2) bekezdése második albekezdésének átültetésére irányuló intézkedésként fogadta el a héatörvény 89b. cikkét oly módon, hogy a levonható héaösszeg adós által való korrekcióját a hitelező azon jogának szükségszerű velejárójaként írja elő, hogy az a héatörvény 89a. §-ában előírt feltételek között csökkentse az adóalapot. Ily módon a héatörvény 89a. cikkében előírt feltételek, különösen a hitelező és az adós aktív héaalanyiságára vonatkozó feltétel az adó megfelelő beszedése érdekében biztosítják az adózási mechanizmusok szimmetriáját.
- 18 A kérdést előterjesztő bíróság ezen túlmenően pontosítja, hogy az a feltétel, amely szerint a héatörvény 89a. cikkének (2) bekezdése értelmében az adós nem állhat fizetéseképtelenségi vagy felszámolási eljárás alatt, többek között annak elkerülésével, hogy sérüljön a csődjog által előírt hitelezői kielégítési sorrend, lehetővé teszi a lengyel jogrendszer koherenciájának biztosítását. Így, abban az esetben, ha a Bíróság úgy ítélné meg, hogy a héatörvény 89a. cikkének (2) bekezdésében előírtakhoz hasonló feltételek ellentétesek a 2006/112 irányelv 90. cikkének (2) bekezdésével, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a csőd eljárásra vonatkozó nemzeti szabályok figyelmen kívül hagyásával kell-e határoznia.

19 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Lehetővé teszik-e a [2006/112 irányelv] rendelkezései, különösen ezen irányelv 90. cikkének (2) bekezdése – figyelembe véve az adósemlegesség és az arányosság elvét –, hogy a részleges vagy teljes nemfizetés esetére vonatkozó adóalapcsökkentési lehetőséget a nemzeti jogban amiatt korlátozzák, hogy az adós és a hitelező meghatározott adójogi helyzettel rendelkezik?

2) Így különösen: ellentétes-e az uniós joggal az olyan szabályozás[...] nemzeti jogba történő bevezetése, amely lehetővé teszi a »behajthatatlan követelésekre vonatkozó enyhítés« igénybevételét, feltéve hogy a szolgáltatásnyújtás/termékértékesítés teljesítésének időpontjában, valamint az adóbevallás ezen enyhítés igénybevételére irányuló helyesbítésének benyújtását megelőző napon:

- az adós nincs fizetéseképtelenségi eljárás vagy felszámolás alatt,
- a hitelező és az adós aktív héaalanyként van nyilvántartva?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

20 Két kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e a 2006/112 irányelv 90. cikkével az olyan nemzeti szabályozás, amely a héaalap csökkentését azon feltételnek rendeli alá, hogy a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás időpontjában, valamint az ezen adócsökkentés érvényesítésére irányuló adóbevallás helyesbítésének a benyújtását megelőző napon az adós aktív héaalanyként legyen nyilvántartva, és ne álljon fizetéseképtelenségi vagy felszámolási eljárás alatt, és hogy az adóbevallás helyesbítésének a benyújtását megelőző napon maga a hitelező továbbra is aktív héaalanyként legyen nyilvántartva.

21 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése, amely a felmondás, elállás, megszűnés, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az adófizetéshez vezető ügylet teljesítése utáni árendedmény eseteire vonatkozik, az adóalap csökkentésére, ebből következően pedig 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. E rendelkezés a 2006/112 irányelv alapvető elvének kifejeződése, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amelyből az következik, hogy az adóhatóság a héa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett (2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet, C-127/18, EU:C:2019:377, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 Másfelől a 2006/112 irányelv 273. cikke értelmében a tagállamok olyan kötelezettségeket is megállapíthatnak, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa 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.

23 Mivel az általuk rögzített korlátokon kívül a 2006/112 irányelv 90. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének rendelkezései nem pontosítják 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 adóhatóságok előtt teljesíteniük kell annak érdekében, hogy az adóalapot csökkentsék (2018. december 6-i Tratave ítélet, C-672/17, EU:C:2018:989, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 24 Mindazonáltal a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozását célzó intézkedések kizárólag az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el a héa alapjára vonatkozó szabályoktól. Ugyanis ezen intézkedések csak a lehető legkisebb mértékben sérthetik a héairányelv céljait és elveit, és ezért nem lehet úgy alkalmazni őket, hogy veszélyeztessék a héa semlegességét (2018. december 6-i *Tratave* ítélet, C-672/17, EU:C:2018:989, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 25 Következésképpen lényeges, hogy az adóalanyok által a héaalap csökkentéséhez való jog adóhatóság előtti gyakorlásához teljesítendő alaki követelmények az annak igazolását lehetővé tévő követelményekre korlátozódjanak, hogy az ügylet megkötését követően az ellenérték egy részét vagy egészét véglegesen nem kapták meg. E tekintetben a nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy ez a helyzet áll-e fenn az érintett tagállam által előírt alaki követelmények esetében (2018. december 6-i *Tratave* ítélet, C-672/17, EU:C:2018:989, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 A 2006/112 irányelv 90. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az ügylet árának teljes vagy részleges nemfizetése esetén eltérjenek az ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdésében előírt szabálytól.
- 27 Ugyanis, ha az ügylet árának teljes vagy részleges meg nem fizetésére a teljesítés megghiúsulása vagy a szerződéstől való elállás nélkül került sor, a vevő vagy a szolgáltatás igénybe vevője továbbra is köteles megfizetni a megállapodás szerinti árat, az eladónak vagy a szolgáltatás nyújtójának pedig 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 az ár meg nem fizetésének esete – amely önmagában, a teljesítés megghiúsulásával vagy a szerződéstől való elállással ellentétben, nem helyezi vissza a feleket az eredeti helyzetükbe – az általuk meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben adóalap-csökkentésre való jogosultságot biztosít-e, vagy az ilyen csökkentés nem fogadható el ezen esetben (lásd ebben az értelemben: 2017. november 23-i *Di Maura* ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 28 Amint azt a Bíróság már megállapította, ezen eltérési lehetőség azon a megfontoláson alapul, hogy az ellenérték meg nem fizetése bizonyos körülmények között és az érintett tagállamban fennálló joghelyzet okán nehezen és csak ideiglenesen ellenőrizhető (2019. május 8-i *A-PACK CZ* ítélet, C-127/18, EU:C:2019:377, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 29 Ebből következően ezen eltérési lehetőség igénybevételenek indokoltnak kell lennie ahhoz, hogy a tagállamok által annak végrehajtása érdekében elfogadott intézkedések ne hiúsítsák meg a 2006/112 irányelv által elérni kívánt adóharmonizáció célját, és e lehetőség alapján ez utóbbiak egész egyszerűen nem zárhatják ki a héaalap nemfizetés esetén való csökkentését (2019. május 8-i *A-PACK CZ* ítélet, C-127/18, EU:C:2019:377, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 30 Közelebbről, jóllehet jelentőséggel bír, hogy a tagállamok felvehetik a küzdelmet a számlák meg nem fizetésével vagy annak véglegességével szükségszerűen együtt járó bizonytalansággal szemben, az eltérésre irányuló ilyen lehetőség nem terjeszkedhet túl e bizonytalanságon, különösen pedig azon kérdés eldöntésén, hogy nemfizetés esetén el lehet-e tekinteni az adóalap-csökkentéstől (2019. május 8-i *A-PACK CZ* ítélet, C-127/18, EU:C:2019:377, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 Ezenkívül azon lehetőség elismerése, hogy a tagállamok bármely héaalap-csökkentést kizárjanak, ellentétes lenne a héasemlegesség elvével, amelyből többek között az következik, hogy az állam érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást teljes egészében mentesíteni kell azon gazdasági

tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, amely maga is héaköteles (2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet, C-127/18, EU:C:2019:377, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 32 A jelen ügyben a héatörvény 89a. cikke (2) bekezdésének 1. pontjában, valamint 3. pontjának a) és b) alpontjában előírt feltételek egyaránt értelmezhetők úgy, mint azon alaki követelményeknek a Lengyel Köztársaság által a 2006/112 irányelv 90. cikke (1) bekezdése alapján való meghatározása, amelyeket az adóalanyoknak teljesíteniük kell annak érdekében, hogy az ár teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén gyakorolhassák a héaalap csökkentéséhez való jogot, az E.-hez hasonló adóalanyok tekintetében pedig, akik arra tekintettel nem tudják csökkenteni ezen adóalapot, hogy nem teljesítik e feltételeket, úgy, mint a 2006/112 irányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti eltérési lehetőségnek a Lengyel Köztársaság által való igénybevétele. Ebből következően meg kell vizsgálni, hogy a nemfizetés végleges jellegével kapcsolatban fennálló bizonytalanság figyelembevételének szükségessége igazolja-e azon korlátozást, amelyet e feltételek az E.-hez hasonló adóalanyok tekintetében jelentenek.
- 33 Ami, először is, azt a feltételt illeti, amely a héaalap csökkentését azon körülménynek rendeli alá, hogy az adós a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás időpontjában aktív héaalanyként legyen nyilvántartva, meg kell állapítani, hogy az ilyen feltétel nem igazolható a nemfizetés végleges jellegével kapcsolatban fennálló bizonytalanság figyelembevételének a szükségességével. Ugyanis az, hogy az adós a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás időpontjában a héa hatálya alá tartozik-e, vagy sem, önmagában nem elegendő annak megállapításához, hogy a követelés kapcsán fennáll annak kockázata, hogy azt nem lehet behajtani. Annál is inkább, mivel – amint arra az Európai Bizottság írásbeli észrevételeiben hivatkozik – nem héaalany személyek – így például héamentes jogalanyok vagy fogyasztók – részére is sor kerülhet termékek értékesítésére, illetve szolgáltatások nyújtására, anélkül hogy ez érintené a hitelező azon kötelezettségét, hogy az állam érdekében beszedje a héát, valamint e hitelező azon jogát, hogy az adóalapot utólag korrigálja.
- 34 Ami, másodszor, azon feltételt illeti, amely a héaalap csökkentését azon körülménynek rendeli alá, hogy az adós az adóbevallás helyesbítésének a benyújtását megelőző napon továbbra is aktív héaalanyként legyen nyilvántartva, hangsúlyozni kell, hogy a jelen ítélet előző pontjában hivatkozott azon körülményen kívül, hogy az adós nem szükségszerűen adóalany, hangsúlyozni kell, hogy a Bíróság a 2019 május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377) 28. pontjában kimondta, hogy a 2006/112 irányelv 90. cikkével ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóalany nem csökkentheti az adóalapját abban az esetben, ha az adósa részben vagy egyáltalán nem fizeti meg az ezen adó hatálya alá tartozó ügylet címén fizetendő összeget, amennyiben megszűnt az adós adóalanyisága.
- 35 Ami, harmadszor, azon feltételt illeti, amely a héaalap csökkentését azon körülménynek rendeli alá, hogy a hitelező az adóbevallás helyesbítésének a benyújtását megelőző napon továbbra is aktív héaalanyként legyen nyilvántartva, meg kell állapítani, hogy a nemfizetés végleges jellegével kapcsolatosan fennálló bizonytalanság figyelembevételének szükségessége nem igazolja e feltételt. Ugyanis, mivel a követelés fennállása és az adósnak az e követelés megfizetésére irányuló kötelezettsége nem függ attól, hogy a hitelező megőrzi-e adóalanyiságát, az a körülmény, hogy a hitelező az adóbevallás helyesbítésének benyújtását megelőző napon a héa hatálya alá tartozik-e, vagy sem, önmagában nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy fennáll annak a veszélye, hogy a követelést nem lehet behajtani.
- 36 A lengyel kormány által az írásbeli észrevételeiben kifejtett azon érv, amely szerint – figyelembe véve a 2006/112 irányelv 90. cikke és ezen irányelv 184. és 185. cikke között fennálló kapcsolatot, azaz a hitelező mint termék eladója vagy szolgáltatás nyújtója által fizetendő héa, valamint az adós mint termék vevője vagy szolgáltatás igénybe vevője által levonható héa közötti kölcsönös összefüggést – a hitelező és az adós héaalanyiságára vonatkozó követelmény alapján biztosítható a héatörvény 89a. cikkében előírt fizetendő héa kiszámítására szolgáló adóalap összegének és a héatörvény



89b. cikkében előírt levonható héa összegének arányos csökkentése, valamint ebből következően a héarendszer koherenciájának és megfelelő működésének az adósemlegesség elve tiszteletben tartása mellett való biztosítása.

- 37 Igaz ugyan, hogy a Bíróság már kimondta, hogy míg a 2006/112 irányelv 90. cikke szabályozza az értékesítő vagy szolgáltató adóalap csökkentésére irányuló jogosultságát, ha az ügylet teljesítését követően nem vagy csak részben kapja meg a megállapított ellenértéket, ezen irányelv 185. cikke az ugyanezen ügylet másik fele által eredetileg elvégzett levonások korrekcióját érinti, mivel e két cikk az ugyanazon gazdasági ügylet két oldalát képezi, azokat koherensen kell értelmezni (2018. február 22-i T-2 ítélet, C-396/16, EU:C:2018:109, 35. pont).
- 38 Különösen, amennyiben valamely tagállam a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján előírja, hogy az adóalany bizonyos feltételek között az ügylet megkötését követően csökkentheti az adóalapot, az adósemlegesség elvének biztosítása érdekében a 2006/112 irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdését kell alkalmaznia ahhoz, hogy az ugyanezen ügyletben részt vevő másik fél a maga részéről korrigálja a levonható héa összegét. A lengyel jogalkotó valójában ennek megfelelően járt el a héatörvény 89a. és 89b. cikkének elfogadása során.
- 39 Ugyanakkor az arra vonatkozó garancia, hogy a fizetendő héa alapja és a levonható héa összege arányosan kerül csökkentésre, nem függ a két fél héaalanyiságától. Ugyanis sem a hitelező azon joga, hogy csökkentse az adóalapot, sem pedig az adós azon kötelezettsége, hogy csökkentse a levonható héa összegét, nem függ az adóalanyiség megőrzésétől.
- 40 Ami, először is, a hitelezőt illeti, meg kell állapítani, hogy mivel ez utóbbi adóalanynak minősült abban az időpontban, amikor a termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra sor került, amely időpontban a 2006/112 irányelv 63. cikke értelmében az adóztatandó tényállás megvalósul, és az adófizetési kötelezettség keletkezik, továbbra is köteles az állam javára beszedett héa megfizetésére, függetlenül attól, hogy időközben elveszítette adóalanyiságát. Ezenkívül, figyelemmel arra, hogy – amint az a jelen ítélet 21. pontjából kitűnik – a 2006/112 irányelv 73. cikkében meghatározott adóalapot a ténylegesen kapott ellenérték képezi, e hitelező az adóalanyiségének elvesztését követően is korrigálhatja az adóalapot oly módon, hogy az a ténylegesen kapott ellenértéket tükrözze, és hogy az adóhatóság a héa címén ne szedjen be magasabb összeget annál, mint amelyet az említett hitelező beszedett. Így a hitelező arra irányuló joga, hogy korrekció céljából csökkentse az adóalapot, nem függ attól, hogy továbbra is megőrizte-e adóalanyiságát.
- 41 Ami, másodsor, az adóst illeti, emlékeztetni kell arra, hogy minden adóalanyként eljáró személy, aki valamely termék vagy szolgáltatás beszerzésének időpontjában e minőségében jár el, jogosult az adólevonásra ezen értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás tekintetében, és hogy csalásra vagy visszaélésre utaló körülmények hiányában, valamint a 2006/112 irányelvben rögzített feltételeknek megfelelő esetleges módosításokra is figyelemmel, amennyiben egyszer levonási jog keletkezett, az fennmarad (2005. június 2-i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet, C-378/02, EU:C:2005:335, 32. pont; 2012. március 22-i Klub ítélet, C-153/11, EU:C:2012:163, 46. pont). E körülmények között a levonható héa összegét minden olyan személynek korrigálni kell, aki már nem rendelkezik adóalanyisággal, ugyanakkor a levonási jog keletkezésének időpontjában ilyen minőségben járt el. Így az adós arra vonatkozó kötelezettsége, hogy csökkentse a levonható héa összegét, nem függ attól, hogy megőrizte-e az adóalanyiságát.
- 42 Ami azt a körülményt illeti, hogy miután sor került a levonható héa korrekciójára, fennáll a veszélye annak, hogy az adós nem teljesíti a továbbra is fennálló héafizetési kötelezettségét az állam javára amiatt, hogy vele szemben fizetéseképtelenségi vagy felszámolási eljárás van folyamatban, elegendő megjegyezni – amint arra a főtanácsnok az indítványának az 58–60. pontjában rámutatott –, hogy az adóalapnak és a levonható héának a korrekciója között fennálló összefüggésből nem következik szükségszerűen, hogy e korrekcióknak egy időpontban kell megvalósulniuk. Ily módon – figyelemmel arra, hogy a 2006/112 irányelv 185. cikke (2) bekezdésének második mondata nem tartalmaz időbeli

kritériumot – ezen összefüggés nem gátolja a tagállamokat abban, hogy azt követően, hogy az adós elmulasztja az adó megfizetését, illetve még azt megelőzően, hogy vele szemben fizetéseképtelenségi vagy felszámolási eljárás indulna, megköveteljék a levonható héa korrekcióját, ily módon megelőzve annak kockázatát, hogy az államot bármilyen pénzügyi veszteség érje.

- 43 Másfelől az alapügyben szereplőhöz hasonló, a hitelező és az adós héaalanyiságára vonatkozó követelmény nem igazolható sem a szabálytalanságok vagy visszaélések megelőzésével, sem a 2006/112 irányelv 273. cikkének rendelkezéseivel.
- 44 Ugyanis egyrészt meg kell állapítani, hogy a szabálytalanságok és visszaélések megelőzésének célja nem teszi lehetővé a 2006/112 irányelv 90. cikke (2) bekezdésének a jelen ítélet 26–30. pontjában kifejtett céljával és rendszerével való szembeállítást, valamint az ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdésétől való eltérésnek a nemfizetéshez kapcsolódóan fennálló bizonytalansággal vagy e nemfizetés végleges jellegével kapcsolatos indoktól eltérő indokok alapján történő igazolását (lásd analógia útján: 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet, C-127/18, EU:C:2019:377, 25. pont).
- 45 Másrészt, figyelemmel a jelen ítélet 24. pontjában a 2006/112 irányelv 273. cikkével összefüggésben hivatkozott ítélkezési gyakorlatra, a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem tűnik ki, hogy az adócsalás vagy adókikerülés különös veszélyét vonná maga után annak engedélyezése, hogy az E.-hez hasonló hitelező csökkentse a héaalapját annak ellenére, hogy ő maga vagy az adós időközben elveszítette adóalanyiságát. Ez annál is inkább így van, mivel – amint az a jelen ítélet 40. és 41. pontjában szerepel – az adóalap korrekciójára irányuló jog és a levonható héaösszeg korrekciójára vonatkozó kötelezettség nem függ attól, hogy a hitelező vagy az adós megőrizte-e az adóalanyiságát. Mindenesetre az, hogy ki van zárva ezen adóalap minden hasonló helyzetben való csökkentésének lehetősége, és az ilyen hitelezőre hárul azon héaösszeg terhe, amelyet a gazdasági tevékenysége keretében nem szedett be, meghaladja a 2006/112 irányelv 273. cikkében említett célok eléréséhez feltétlenül szükséges mértéket (2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet, C-127/18, EU:C:2019:377, 27. pont).
- 46 Ami, negyedszer, azt a feltételt illeti, amely a héaalap csökkentését annak a körülménynek rendeli alá, hogy az adós a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás időpontjában, illetve az adóbevallás korrekciójának benyújtását megelőző napon ne álljon fizetéseképtelenségi vagy felszámolási eljárás alatt, meg kell állapítani, hogy az ilyen feltétel, azáltal hogy megfosztja a hitelezőt az adóalap csökkentéséhez való jogától azon az alapon, hogy a követelés végleges behajthatatlansága a fizetéseképtelenségi vagy felszámolási eljárás befejezését megelőzően nem bizonyítható, ténylegesen figyelembe veszi a nemfizetés véglegességével szükségszerűen együtt járó bizonytalanságot.
- 47 Azonban emlékeztetni kell arra, hogy az uniós jog általános elveinek egyikét képező arányosság elvével összhangban, a 2006/112 irányelvet átültető eszközöknek alkalmasaknak kell lenniük az ezen irányelv által elérni kívánt célok megvalósítására, és nem haladhatják meg azt a mértéket, amely e célok eléréséhez szükséges (2017. november 23-i Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 25. pont).
- 48 Márpedig meg kell állapítani, hogy a nemfizetés véglegességéhez kapcsolódó bizonytalanságot azáltal is figyelembe lehetne venni, ha az adóalap csökkentését akkor engedélyeznék, amikor a hitelező a fizetéseképtelenségi vagy felszámolási eljárás befejezése előtt észszerű valószínűséggel hivatkozik arra, hogy a tartozás nem kerül kiegyenlítésre, fenntartva annak lehetőségét, hogy amennyiben a tartozás megfizetésére mégis sor kerül, az adóalap magasabb összegben kerül megállapításra. Ily módon a nemzeti hatóságok feladata, hogy az arányosság elvének tiszteletben tartásával és a bíróság ellenőrzése mellett az alkalmazandó nemzeti jog sajátosságaira tekintettel meghatározzák a hitelező által a nemfizetés valószínűsíthetően hosszú időtartamára vonatkozóan benyújtandó bizonyítékokat. E módszer ugyanolyan hatékonyan biztosítaná a kitűzött cél elérését, ugyanakkor kevésbé lenne szigorú a hitelező számára, aki biztosítja a héa előfinanszírozását azzal, hogy az államkincstár érdekében beszedi azt (lásd analógia útján: 2017. november 23-i Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 27. pont).

- 49 E tekintetben egyébként hangsúlyozni kell, hogy egyrészt a héatörvény 89a. cikkének (1a) bekezdése pontosan olyan időbeli kritériumot ír elő, amelynek lejártát követően a követelés behajthatatlanságát valószínűsítettnek kell tekinteni, másrészt pedig e törvény 89a. cikkének (4) bekezdése értelmében a hitelezőnek növelnie kell az adóalapot és a fizetendő héa összegét, ha a követelés az adóalap csökkentését követően kiegyenlítésre vagy átruházásra kerül. E rendelkezések egymással összefüggésben értelmezve önmagukban olyan megfelelő intézkedésnek minősülnek, amely – amint az a jelen ítélet előző pontjában is említésre került – megfelel az arányosság elve követelményeinek.
- 50 A jelen ítélet 48. pontjában tett megállapítás még inkább érvényes a fizetéseképtelenségi vagy felszámolási eljárásokkal összefüggésben, amelyekben főszabály szerint csak hosszú idő elteltével mondható ki bizonyossággal a követelés végleges behajthatatlansága. Az ilyen határidő mindenestre alkalmas arra, hogy likviditási hátrányt okozzon az e szabályozás hatálya alá tartozó vállalkozók számára a más tagállamokból származó versenytársaikhoz képest, amennyiben valamely számla meg nem fizetésével szembesülnek, ami nyilvánvalóan alkalmas arra, hogy megghiúsítsa a héairányelv által elérni kívánt adóharmonizáció célját (lásd analógia útján: 2017. november 23-i Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 28. pont).
- 51 [A 2020. november 26-i végzéssel kijavítva] Ami a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott azon körülményt illeti, hogy a jelen ítélet 46. pontjában említett feltétel lehetővé teszi a lengyel jogrendszer koherenciájának biztosítását, elkerülve többek között, hogy a csődjog területén sérüljön a hitelezői kielégítési sorrendje, emlékeztetni kell arra, hogy egyrészt a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdése vonatkozásában teljesülnek a közvetlen hatály gyakorlásához szükséges feltételek (2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 34. pont), és hogy az uniós jog elsőbbségének elve azt jelenti, hogy minden nemzeti bíróságnak mint tagállami szervnek – hatásköre keretében – kötelessége, hogy mellőzze a nemzeti jog mindazon rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek ellentétesek az uniós jognak az előtte folyamatban lévő jogvitában közvetlen hatállyal bíró rendelkezésével (2019. június 24-i Popławski ítélet, C-573/17, EU:C:2019:530, 61. pont).
- 52 Ebből következően, amikor valamely E.-hez hasonló adóalany kizárólag a nemzeti szabályozásban meghatározott azon feltételeket nem teljesíti, amelyek nincsenek összhangban a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdésével, adóalapjának csökkentése érdekében hivatkozhat e rendelkezésre az állammal szemben a nemzeti bíróságok előtt (lásd ebben az értelemben: 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 35. pont), az eljáró bíróság pedig köteles mellőzni ezen összeegyeztethetetlen feltételek alkalmazását. Az a körülmény, hogy ezáltal a nemzeti jog más rendelkezéseit is érintik, nem releváns, mivel ennek hiányában megfosztanak a lényegétől a nemzeti bíróságok azon kötelezettségét, hogy mellőzzék az uniós jog valamely közvetlen hatállyal bíró rendelkezésével ellentétes belső jogi rendelkezés alkalmazását, megsértve ezzel az uniós jog elsőbbségének elvét.
- 53 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 90. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a héaalap csökkentését azon feltételnek rendeli alá, hogy a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás időpontjában, valamint az ezen adócsökkentés érvényesítésére irányuló adóbevallás helyesbítésének a benyújtását megelőző napon az adós aktív héaalanyként legyen nyilvántartva, és ne álljon fizetéseképtelenségi vagy felszámolási eljárás alatt, és hogy az adóbevallás helyesbítésének a benyújtását megelőző napon maga a hitelező továbbra is aktív héaalanyként legyen nyilvántartva.

## **A költségekről**

- 54 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:

**A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a hozzáadottérték-adó (héa) alapjának csökkentését azon feltételnek rendeli alá, hogy a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás időpontjában, valamint az ezen adócsökkentés érvényesítésére irányuló adóbevallás helyesbítésének a benyújtását megelőző napon az adós aktív héaalanyként legyen nyilvántartva, és ne álljon fizetéseképtelenségi vagy felszámolási eljárás alatt, és hogy az adóbevallás helyesbítésének a benyújtását megelőző napon maga a hitelező továbbra is aktív héaalanyként legyen nyilvántartva.**

Aláírások