



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (hatodik tanács)

2021. március 3.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 90. cikk – Az adóalap csökkentése – Az ár teljes vagy részleges meg nem fizetése – Véglegesen behajthatatlanná vált követelés – A héaalap utólagos csökkentésére irányuló kérelemre vonatkozó elévülési idő – E határidő kezdő időpontja”

A C-507/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Pécsi Törvényszék (Magyarország) a Bírósághoz 2020. október 8-án érkezett, 2020. szeptember 17-i határozatával terjesztett elő

az **FGSZ Földgázszállító Zrt.**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen, a hatodik tanács elnöke, C. Toader (előadó) és M. Safjan bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint a Bíróság az eljárási szabályzata 99. cikke alapján, indokolt végzéssel határoz,

meghozta a következő

Végzést

- 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) 90. cikkének az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben való értelmezésére vonatkozik.

* Az eljárás nyelve: magyar.

- 2 E kérelmet a magyarországi FGSZ Földgázszállító Zrt. gazdasági társaság és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország, a továbbiakban: fellebbviteli igazgatóság) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta az FGSZ-től a hozzáadottérték-adó (hÉa) alapjának az azon ellenértékre eső hÉa erejéig történő csökkentéséhez való jogot, amelyet az FGSZ az adós fizetése képtelensége miatt nem kapott meg.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A hÉairányelv 90. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Elállás, a teljesítés meghiúsulása [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 185. cikke értelmében:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a HÉA-bevallás 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.”

- 5 Az említett irányelv 273. cikkének első bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, 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.”

A magyar jog

- 6 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvénynek (a *Magyar Közlöny* 2003. évi 131. száma [XI. 14., 9990. o.] az alapeljárás tényállására alkalmazandó változata a 4. §-a (3) bekezdésének b) pontjában lényegében azt írja elő, hogy az áfa-visszatérítés költségvetési támogatásnak minősül, így annak tekintetében a költségvetési támogatásra vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni.
- 7 A 2003. évi XCII. törvény 164. §-ának (1) bekezdése lényegében úgy rendelkezik, hogy a költségvetési támogatás igényléséhez való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az annak igényléséhez való jog megnyílt.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 8 Az FGSZ a 2010 októbere és 2011 januárja közötti időszakra vonatkozóan több, áfát tartalmazó számlát állított ki partnertársasága, az EMFESZ Kft. (a továbbiakban: adós társaság) részére. Az FGSZ 2011-ben bevallotta és megfizette az e számlákra eső áfát az adóhatóságnak.
- 9 E számlák megfizetését megelőzően az adós társasággal szemben több alkalommal, köztük 2014. január 28-án a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) előtt felszámolási eljárás indult. Az FGSZ bejelentette az említett számlákból eredő hitelezői igényét, amelyet az adós társaság felszámolója 2018. május 7-én elismert követelésként igazolt vissza. 2019. december 13-án a felszámoló megállapította, hogy az említett követelés behajthatatlanná vált.
- 10 2019. december 19-én az FGSZ kérelmet nyújtott be az ugyanezen számlákra eső áfa visszatérítése és késedelmi kamat fizetése iránt.
- 11 Az elsőfokú adóhatóság a 2020. január 24-i határozatával arra hivatkozással utasította el e kérelmet, hogy a nemzeti szabályozásban előírt ötéves elévülési idő 2016. december 31-én lejárt.
- 12 Az FGSZ fellebbezést nyújtott be a fellebbviteli igazgatósághoz, amelyet az 2020. március 3-án elutasított. A fellebbviteli igazgatóság emlékeztetett arra, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy csökkenteni kell az adóalapot, amennyiben – mint az alapügyben is – a számlákhoz kapcsolódó héát nem fizették meg, ugyanakkor a tagállamok feladata azon feltételek meghatározása, amelyek között e csökkentésre sor kerül. Ezzel kapcsolatban megállapította, hogy a tagállamok előírhatják, hogy az adóalap csökkentéséhez való jog érvényesíthetősége elévülési időhöz köthető. Álláspontja szerint e határidőt a fizetési kötelezettség teljesítésének időpontjától, vagyis a számlákon feltüntetett teljesítési időponttól kell számítani.
- 13 Az FGSZ keresetet indított a 2020. március 3-i határozattal szemben a kérdést előterjesztő bíróság előtt. A 2018. március 21-i Volkswagen ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204) és a 2018. április 12-i Biosafe – Indústriá de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249) ítélet alapján lényegében arra hivatkozott, hogy az elévülési időt nem az eredetileg előírt fizetési kötelezettség teljesítésének időpontjától, hanem azon időponttól kell számítani, amikor a követelés behajthatatlanná vált.
- 14 Mivel úgy ítélte meg, hogy ezen ügy nehézségeket vet fel az uniós jog értelmezésével kapcsolatban, a Pécsi Törvényszék (Magyarország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Megfelel-e az arányosság, az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés alapelveinek – különös tekintettel a C-8/17. számú Biosafe ügy főtanácsnoki indítványának 63. pontjára, a C-246/16. számú Di Maura ítélet 27. pontjára, a C-396/16. számú T-2 ítélet 36. pontjára, és arra tekintettel, hogy a tagállam nem szedhet be HÉA címén magasabb összeget annál, mint amit a termékértékesítő, szolgáltatásnyújtó az adott teljesítésért ténylegesen megkapott – az a tagállami gyakorlat, amely a HÉA-irányelv 90. cikk[ének] (1) bekezdésében szabályozott, végleges nemfizetés esetén alkalmazandó adóalap[-]csökkentés *ex tunc* hatályára hivatkozva az adóalap-csökkentésre nyitva álló, a tagállam által általánosan előírt ötéves jogvesztő határidőt az eredeti termékértékesítés teljesítési időpontjától, és nem adott követelés behajthatatlanná válásától számolja, és e jogvesztő határidő leteltére hivatkozva megfosztja a jóhiszemű adóalanyt a követelés végleges behajthatatlanná válásához kötődő adóalap-csökkentési jogától, olyan körülmények között, hogy a termékértékesítés teljesítési időpontja és a követelés végleges behajthatatlanná válása között több év is eltelhet, és a tagállami szabályozás a követelés végleges behajthatatlanná válása időpontjában közösségi jogba ütközően nem tette lehetővé a követelések végleges behajthatatlanná válásához kapcsolódó adóalap-csökkentést[?]”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 15 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben a héairányelv 90. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy amennyiben valamely tagállam olyan elévülési időt határoz meg, amelynek elteltével a véglegesen behajthatatlanná vált követeléssel rendelkező adóalany már nem érvényesítheti az adóalap csökkentéséhez való jogát, e határidőt a fizetési kötelezettség eredetileg előírt esedékességének időpontjától kell számítani, vagy úgy, hogy azt azon időponttól kell számítani, amikor a követelés véglegesen behajthatatlanná vált.
- 16 Eljárási szabályzatának 99. cikke értelmében a Bíróság, többek között, ha az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, az előadó bíró javaslatára és a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor indokolt végzéssel határozhat.
- 17 A jelen ügyben alkalmazni kell e rendelkezést.
- 18 Először is, emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése a megszűnés, felmondás, elállás, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az adófizetéshez vezető ügylet teljesítése utáni árendedmény eseteire vonatkozik. E rendelkezés 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. Az említett rendelkezés e héairányelv alapvető elvének, az adósemlegesség elvének a 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. október 24-i Porr Építési Kft. végzés, C-292/19, nem tették közzé, EU:C:2019:901, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. október 15-i E. ítélet [Héa – Adóalap-csökkentés], C-335/19, EU:C:2020:829, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 19 A héairányelv 90. cikkének az ezen irányelv 273. cikkével, valamint az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett (1) bekezdésére figyelemmel 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 (lásd ebben az értelemben: 2020. október 15-i E. ítélet [Héa – Adóalap-csökkentés], C-335/19, EU:C:2020:829, 22–25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 20 Másrészt a héairányelv 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. A Bíróságnak e tekintetben már alkalma nyílt annak pontosítására, hogy ezen eltérési lehetőség igénybevétele alapján a tagállamok nem zárhatják ki minden további nélkül a héaalap nemfizetés esetén való csökkentését. Az említett eltérési lehetőség csak arra irányul, hogy lehetővé tegye ez utóbbiak számára, hogy orvosolják a számlák meg nem fizetéséhez vagy e meg nem fizetés végleges jellegéhez kapcsolódó bizonytalanságot, és nem azt a kérdést szabályozza, hogy nemfizetés esetén el lehet-e tekinteni az adóalap-csökkentéstől (lásd ebben az értelemben: 2020. október 15-i E. ítélet [Héa – Adóalap-csökkentés], C-335/19, EU:C:2020:829, 29–30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 21 A jelen ügyben az FGSZ részéről fennálló követelések behajthatatlanságának megállapítására 2019. december 13-án került sor, arra tekintettel, hogy az adós társaság részéről teljes egészében elmaradt a számlák megfizetése. 2019. december 19-én az FGSZ kérelmet nyújtott be az e számlákra eső áfa visszatérítése iránt.

- 22 Ebből következően e kérelem benyújtásának időpontjában a követelés végleges behajthatatlansága már megállapításra került.
- 23 Másodszor, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a héa-visszatérítés iránti kérelem bármely időbeli korlátozás nélküli benyújtásának lehetősége ellentétes a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható. Jóllehet az olyan elévülési idő fennállása, amelynek lejártával a következménnyel jár, hogy már nem teszi lehetővé a hitelező számára, hogy egyes követelésekhez kapcsolódóan a héaalap csökkentését kérje, nem tekinthető összeegyeztethetetlennek a héairányelvvel, ezen 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 (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, C-8/17, EU:C:2018:249, 36. és 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 24 Az egyenértékűség elvét illetően meg kell állapítani, hogy nem áll a Bíróság rendelkezésére olyan információ, amely kételyt ébreszthetne az alapügy tárgyát képező szabályozás ezen elvvel való összhangját illetően.
- 25 A tényleges érvényesülés elve tekintetében a Bíróság a héairányelv 185. cikkét illetően – amellyel kapcsolatban a Bíróság hangsúlyozta, hogy azt az ezen irányelv 90. cikkével összhangban kell értelmezni (2018. február 22-i T-2 ítélet, C-396/16, EU:C:2018:109, 35. pont) – megállapította, hogy amennyiben az adóalany gondosan járt el, és nem áll fenn visszaélés vagy csalárd összejátszás, az eredeti számlák kibocsátásának időpontjában kezdődő és bizonyos ügyletek esetében e korrekciót megelőzően lejárt határidő nem zárhatja ki érvényesen a héalevonási jog gyakorlását (lásd ebben az értelemben: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 A határidő számításának ilyen módja ugyanis nem igazolható a követelés végleges behajthatatlanságával kapcsolatos bizonytalanság figyelembevételének szükségességével (lásd ebben az értelemben: 2020. október 15-i E. ítélet [Héa – Adóalap-csökkentés], C-335/19, EU:C:2020:829, 33–35. és 44. pont).
- 27 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már kimondta, hogy ellentétes az uniós joggal az a tagállami szabályozás, amelynek értelmében azon indokból tagadják meg az adóalanytól a héa-visszatérítéshez való jogot, hogy az e jog gyakorlásának az ezen szabályozásban előírt jogvesztő határideje számítása a termékértékesítés időpontjában kezdődött és a visszatérítés iránti kérelem benyújtását megelőzően lejárt (2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 51. pont), vagy az eredeti számlák kibocsátásának időpontjában kezdődött, és lejárt (2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, 44. pont).
- 28 Ebből következően, 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.
- 29 A jelen ügyben, jóllehet az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás 5 évben határozza meg az elévülési időt, amelyet annak a naptári évnek az utolsó napjától kell számítani, amelyben az annak igényléséhez való jog megnyílt, a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy az FGSZ 2019. december 19-én, azaz hat nappal azt követően nyújtott be kérelmet a héa visszatérítése iránt, hogy az adós társaság felszámolója megállapította a szóban forgó követelés behajthatatlanságát.

- 30 Ebből következően arra tekintettel, hogy az adóalany a kérelmét ilyen határidőn belül nyújtotta be, meg kell állapítani, hogy ezen adóalany gondosan járt el, és hogy nem fosztható meg az adóalap csökkentéséhez való jogától.
- 31 Végül emlékeztetni kell arra, hogy egyrészt a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése vonatkozásában teljesülnek a közvetlen hatály kifejtéséhez szükséges feltételek, másrészt pedig 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. Ily módon, amikor az FGSZ-hez hasonló adóalany nem teljesíti a nemzeti szabályozásban meghatározott azon feltételeket, amelyek nincsenek összhangban e rendelkezéssel, ezen adóalany az adóalapjának csökkentése érdekében hivatkozhat az említett rendelkezésre a szóban forgó tagállammal szemben a nemzeti bíróságok előtt (2020. október 15-i E. ítélet [Héa – Adóalap-csökkentés], C-335/19, EU:C:2020:829, 51. és 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 32 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkét az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy amennyiben valamely tagállam olyan elévülési időt határoz meg, amelynek elteltével a véglegesen behajthatatlanná vált követeléssel rendelkező adóalany már nem érvényesítheti az adóalap csökkentéséhez való jogát, e határidőt nem a fizetési kötelezettség eredetileg előírt esedékességének időpontjától, hanem azon időponttól kell számítani, amikor a követelés véglegesen behajthatatlanná vált.

A költségekről

- 33 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkét az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy amennyiben valamely tagállam olyan elévülési időt határoz meg, amelynek elteltével a véglegesen behajthatatlanná vált követeléssel rendelkező adóalany már nem érvényesítheti az adóalap csökkentéséhez való jogát, e határidőt nem a fizetési kötelezettség eredetileg előírt esedékességének időpontjától, hanem azon időponttól kell számítani, amikor a követelés véglegesen behajthatatlanná vált.

Luxembourg, 2021. március 3.

A. Calot Escobar
hivatalvezető

L. Bay Larsen
a hatodik tanács elnöke