



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2021. november 11.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 90. cikk – Héaalap-csökkentés – Az adós fizetéseképtelensége miatti teljes vagy részleges nemfizetés – Az áthárított héa korrekciójára vonatkozó nemzeti szabályozás által előírt feltételek – Feltétel, amely szerint a részben vagy egészben kifizetetlen követelés nem keletkezhet az adós társaság fizetéseképtelenségének megállapítását megelőző hat hónapon belül – Összeegyeztethetlenség”

A C-398/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Krajský soud v Brně (brnoi regionális bíróság, Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2020. augusztus 20-án érkezett, 2020. július 29-i határozatával terjesztett elő

az **ELVOSPOL s.r.o.**

és

az **Odvolací finanční ředitelství**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen, a Bíróság elnökhelyettese, a hatodik tanács elnökeként eljárva, J-C. Bonichot (előadó) és M. Safjan bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az ELVOSPOL s. r. o. képviseletében T. Klíma,
- az Odvolací finanční ředitelství képviseletében T. Rozehnal, a cseh kormány képviseletében M. Smolek, O. Serdula és J. Vlácil, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: cseh.

- a spanyol kormány képviselőjében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében P. Carlin és M. Salyková, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

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) 90. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az ELVOSPOL s.r.o. (a továbbiakban: ELVOSPOL) cseh jog szerinti társaság és az Odvolací finanční ředitelství (másodfokú adóigazgatóság, Cseh Köztársaság) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta tőle a hozzáadottérték-adó (héta) összegének korrekcióját.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 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 a következőképpen rendelkezik:

„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. cikke értelmében:

„(1) Elállás, a teljesítés megghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árendedmény 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 A héairányelv 273. cikke a következőképpen 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.

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

A cseh jog

7 A zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (a hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. sz. törvény, a továbbiakban: héatörvény) 44. §-ának (1) bekezdése előírja:

„Az adóalany, aki köteles az adóköteles szolgáltatás másik adóalany részére történő nyújtása után az adót előzetesen felszámítani, és akinek az adós fizetése képtelensége bírósági megállapításának időpontját legfeljebb 6 hónappal megelőzően keletkezett követelése még nem szűnt meg (a továbbiakban: hitelező), jogosult a szóban forgó követelés után fizetendő adó összegét korrigálni abban az esetben, ha:

- a) az az adóalany, akivel szemben a hitelező követelése fennáll (a továbbiakban: adós), fizetése képtelenségi eljárás alatt áll, és a fizetése képtelenségi ügyekben eljáró bíróság az adós felszámolásáról határozott,
- b) a hitelező a szóban forgó követelést legkésőbb a fizetése képtelenségi ügyekben eljáró bíróság határozatában megállapított határidőn belül bejelentette, és e követelést bizonyították, továbbá azt a fizetése képtelenségi eljárásban figyelembe veszik,
- c) a hitelező és az adós nem minősülnek és a követelés keletkezésekor sem minősültek,
 1. olyan személyeknek, akiknek a tulajdonosi szerkezete kapcsolódik egymáshoz [...],
 2. egymáshoz közel álló személyeknek; vagy
 3. ugyanazon társaság részvényeseinek, amennyiben adóalanyok
- d) a hitelező eljuttatta az adóshoz a 46. § (1) bekezdésében előírt adóügyi iratot.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 8 2013. november 29-én az ELVOSPOL termékértékesítést végzett az MPS Mont a.s. (a továbbiakban: Mont) részére. 2014. május 19-én egy cseh bíróság megállapította az utóbbi fizetése képtelenségét, és rendelkezett a felszámolásáról.
- 9 Az alapeljárás felperese ezt követően a 2015 májusára vonatkozó héabevallásában, majd kiegészítő adóbevallásában korrigálta adóalapját a héatörvény 44. §-ának (1) bekezdése alapján, arra hivatkozva, hogy a Mont nem fizette ki a teljesített értékesítés után kiállított számlát.

- 10 A Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (a dél-morvaországi kerület adóhatósága, Cseh Köztársaság; a továbbiakban: adóhatóság) azonban úgy ítélte meg, hogy a héatörvény 44. §-a (1) bekezdésének az alapeljárás felperese általi értelmezése téves, és az nem volt jogosult az adóalapjának korrekciójára. E körülmények között az adóhatóság 2016. február 22-én határozatot hozott, amelyben a korrekció iránti kérelem figyelembevétel nélkül állapította meg a hea összegét.
- 11 Az alapeljárás felperese e határozatot megtámadta a másodfokú adóigazgatóság előtt. 2018. május 2-i határozatával ezen igazgatóság elutasította e panaszt, megállapítva, hogy az alapeljárás felperese nem korrigálhatja adóalapját a héatörvény 44. §-ának (1) bekezdése alapján, mivel a meg nem fizetett követelés a Mont fizetéseképtelenségének megállapítását megelőző hat hónapos időszakban keletkezett.
- 12 A másodfokú adóigazgatóság szerint ugyanis ahhoz, hogy korrigálni lehessen a hea összegét, a héatörvény 44. §-ának (1) bekezdése több feltételt ír elő, amelyek egyike az, hogy a meg nem fizetett követelés nem keletkezett az érintett adós társaság fizetéseképtelenségét megállapító bírósági határozatot megelőző hat hónapos időszakban. Márpedig az alapügyben szóban forgó, meg nem fizetett követelés 2013. november 29-én, vagyis a Mont fizetéseképtelenségét megállapító 2014. május 19-i bírósági határozatot megelőző hat hónapos időszakban keletkezett.
- 13 Az alapügy felperese keresetet nyújtott be a másodfokú adóigazgatóság határozatával szemben a Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság, Cseh Köztársaság), a kérdést előterjesztő bíróság előtt.
- 14 E bíróságban felmerül a kérdés, hogy ellentétes-e a héairányelv 90. cikkével az olyan nemzeti rendelkezés, mint a héatörvény 44. §-ának (1) bekezdése, amely a hea összegének korrekcióját ahhoz a feltételhez köti, hogy a meg nem fizetett követelés ne az adós társaság fizetéseképtelenségének megállapítását megelőző hat hónapos időszakban keletkezzen.
- 15 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróságnak a héairányelv 90. cikkére vonatkozó ítélkezési gyakorlatára hivatkozva emlékeztet arra, hogy a semlegesség elve azt vonja maga után, hogy a vállalkozót mint az adót állam javára beszedőt teljes mértékben mentesíteni kell a hea hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységei keretében fizetendő vagy megfizetett adó terhe alól, és ha a tagállamok el is térhetnek az adóalap összege korrekciójának lehetőségétől, nem zárhatják ki teljes mértékben az ilyen korrekció lehetőségét anélkül, hogy meg ne sértenék a semlegesség elvét.
- 16 A Bíróság ezen ítélkezési gyakorlatára tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy ellentétes lehet a héasemlegesség elvével az olyan nemzeti rendelkezés, mint a héatörvény 44. §-ának (1) bekezdése, amely a hea összegének korrekcióját ahhoz a feltételhez köti, hogy a meg nem fizetett követelés ne az érintett adós társaság fizetéseképtelenségének megállapítását megelőző hat hónapos időszakban keletkezzen.
- 17 A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban is, hogy az ilyen nemzeti rendelkezés a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében előírt eltérés hatálya alá tartozhat-e. E tekintetben emlékeztet arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv e rendelkezése azon az elgondoláson alapul, hogy az ellenérték meg nem fizetése bizonyos körülmények között és az érintett tagállamban fennálló jogi helyzet miatt nehezen ellenőrizhető vagy csak ideiglenes. Ennélfogva az ilyen eltérési lehetőség gyakorlását az ellenérték megfizetésével kapcsolatos bizonytalanságnak kell igazolnia, és e céllal arányosnak kell lennie.

- 18 Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a héatörvény 44. §-ának (1) bekezdéséhez hasonló nemzeti rendelkezést igazolhatja-e a héairányelv 273. cikke, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy olyan kötelezettségeket írjanak elő, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. A kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az ez utóbbi rendelkezésen alapuló intézkedéseknek a feltétlenül szükséges mértékre kell korlátozódniuk, és azokat nem lehet úgy alkalmazni, hogy megkérdőjelezzék a héasemlegesség elvét.
- 19 A kérdést előterjesztő bíróság ezenkívül pontosítja, hogy a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) 2019. július 16-i végzése szerint a héatörvény 44. §-ának (1) bekezdése azon a gazdasági feltevésen alapul, amely szerint minél közelebb áll az az időszak, amelyben az értékesítő vagy szolgáltató és a kereskedelmi partnere az ügyletet megtárgyalják és megkötik, ahhoz az időponthoz, amikor az utóbbi fizetéseképtelenné válik, annál inkább képes ezen értékesítő vagy szolgáltató felismerni e fizetéseképtelenség jeleit a piacon. E végzés szerint ugyanis az az értékesítő vagy szolgáltató, aki a fizetéseképtelenné nyilvánítást megelőző hat hónapos időszak során a jövőben fizetéseképtelenné válóval ügyletet köt, az általános gazdasági ismeretek alapján nem hagyhatja figyelmen kívül, hogy a fizetéseképtelenség fenyeget, így nem indokolt számára biztosítani a héa összegének korrekciójára vonatkozó lehetőséget.
- 20 Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság, hangsúlyozva, hogy ezek az indokok, amelyek a héatörvény 44. §-a (1) bekezdésének elfogadását támasztják alá, nem azon az elgondoláson alapulnak, hogy az ellenérték meg nem fizetése nehezen ellenőrizhető vagy csak ideiglenes, úgy véli, hogy az említett indokoknak nem a csalás elkerülése képezi a célját. A kérdést előterjesztő bíróság szerint ugyanis pusztán az a tény, hogy olyan gazdasági szereplővel végeznek héaköteles ügyleteket, akik egy várható fizetéseképtelenség jegyeit hordozzák magukon, önmagában nem jelenti azt, hogy az ilyen ügyletek a priori tisztességtelenek, vagy azokat indokolatlan adóelőny elérése érdekében teljesítették.
- 21 Így a kérdést előterjesztő bíróság szerint az olyan nemzeti rendelkezés, mint a héatörvény 44. §-ának (1) bekezdése, amely a héa összegének korrekcióját ahhoz a feltételhez köti, hogy a meg nem fizetett követelés ne az adós társaság fizetéseképtelenségének megállapítását megelőző hat hónapos időszakban keletkezzen, nem igazolható sem a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésével, sem annak 273. cikkével.
- 22 E körülményekre tekintettel a Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:
- „Ellentétes-e a [héairányelv] 90. cikke (1) és (2) bekezdésének céljával az a nemzeti jogi szabályozás, amely a [héa] alanya számára, akinél valamely másik adóalany részére nyújtott adóköteles szolgáltatással összefüggésben előzetes héafelszámítási kötelezettség keletkezett, olyan feltételt határoz meg, amely megakadályozza, hogy korrigálja az azon követelés után fizetendő adó összegét, amely e másik – a szolgáltatásért csak részben vagy egyáltalán nem fizető – adóalany fizetéseképtelenségének bírósági megállapítását megelőző hat hónapban keletkezett?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 23 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 90. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely a héa összegének korrekcióját attól a feltételtől teszi függővé, hogy a részben vagy egészben kifizetetlen követelés ne az adós társaság fizetéseképtelenségének megállapítását megelőző hat hónapos időszakban keletkezzen.
- 24 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy megszűnés, felmondás, elállás, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az ügylet teljesítése utáni árendedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.
- 25 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. E rendelkezés a héairányelv 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 (2020. október 15-i E. (Héa – Adóalap-csökkentés) ítélet, C-335/19, EU:C:2020:829, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 A héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése a maga részéről pedig előírja, hogy teljes vagy részleges nemfizetés esetén a tagállamok eltérhetnek a héaalap csökkentésének ezen irányelv 90. cikke (1) bekezdésében rögzített kötelezettségétől.
- 27 Az ezen, szigorúan a teljes vagy részleges nemfizetésre korlátozott eltérési lehetőség ugyanakkor azon a megfontoláson alapul, hogy az ellenérték meg nem fizetése bizonyos körülmények között és az érintett tagállamban fennálló joghelyzet okán, adott esetben, nehezen ellenőrizhető vagy csak ideiglenes (2020. június 11-i SCT ítélet, C-146/19, EU:C:2020:464, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 28 Ebből következően ezen eltérési lehetőség igénybevételének indokoltnak kell lennie ahhoz, hogy a tagállamok által annak végrehajtása érdekében elfogadott intézkedések ne hiúsítsák meg a Héa irányelv által elérni kívánt adóharmonizáció célját, és e lehetőség alapján ez utóbbiak egész egyszerűen nem zárhatják ki a héaalap nemfizetés esetén való csökkentését (2020. október 15-i E. (Héa – Adóalap-csökkentés) ítélet, C-335/19, EU:C:2020:829, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 29 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy az említett eltérési lehetőség csak arra irányul, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára, hogy küzdjenek a fizetendő összegek behajtásával kapcsolatos bizonytalansággal szemben (2020. június 11-i SCT ítélet, C-146/19, EU:C:2020:464, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 30 E bizonytalanságot figyelembe lehet venni az adósemlegesség elvének megfelelően, megfosztva az adóalanyt az adóalap csökkentéséhez való jogától mindaddig, amíg a követelés nem válik behajthatatlan jellegűvé. Ugyanakkor e bizonytalanságot azáltal is figyelembe lehet venni, hogy engedélyezik a csökkentést, ha az adóalany 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 (lásd ebben az értelemben: 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítélet, C-242/18, EU:C:2019:558, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 31 Ezzel szemben azon lehetőség elismerése, hogy a tagállamok bármely héaalap-csökkentést kizárjanak végleges nemfizetés esetén, ellentétes lenne a héasemlegesség elvével, amelyből többek között az következik, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást teljes egészében mentesíteni kell azon gazdasági tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett héra terhe alól, amely maga is héaköteles (2020. június 11-i SCT ítélet, C-146/19, EU:C:2020:464, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 32 A Bíróság e tekintetben megállapította, hogy az a helyzet, amelyet az adósnak a hitelezőivel szemben fennálló kötelezettségei végleges csökkentése jellemez, nem minősíthető a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „nemfizetésnek”. Ilyen esetben a tagállamoknak lehetővé kell tenniük a héaalap-csökkentést, ha az adóalany bizonyítani tudja, hogy az adóásával szemben fennálló követelés véglegesen behajthatatlanná vált (2020. június 11-i SCT ítélet, C-146/19, EU:C:2020:464, 26. és 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 33 A jelen ügyben az előterjesztett kérdés olyan kifizetetlen követelésekre vonatkozik, amelyek az adós társaság fizetéseképtelenné nyilvánítását megelőző hat hónapos időszakban keletkeztek, amelyek tekintetében nem bizonyított, hogy azokat a jelen ítélet 30. és 32. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében „véglegesen behajthatatlannak” kell minősíteni.
- 34 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis kitűnik, hogy az ilyen minősítés attól függ, hogy e követeléseket miképpen kezelik a fizetéseképtelenségi eljárás keretében. Bizonytalanság áll fenn tehát az adós társaság fizetéseképtelenné nyilvánítását megelőző hat hónapos időszak során keletkezett követelések behajtásával kapcsolatban, amely bizonytalanság azon alapul, hogy e követeléseket hogyan kezelik az említett fizetéseképtelenségi eljárásban.
- 35 Mindazonáltal az az általános feltétel, amely szerint ahhoz, hogy sor kerülhessen a héaalap korrekciójára, a meg nem fizetett követelések nem keletkezhetnek az adós társaság fizetéseképtelenné nyilvánítását megelőző hat hónapos időszakban, a követelések összefüggéseire vonatkozó bármely objektív körülmény hiányában nem tekinthető úgy, mint amely az e követelések beszedéséhez kapcsolódó bizonytalanság elleni küzdelemre irányul.
- 36 E feltétel ugyanis nem függ össze azzal, ahogyan a szóban forgó követeléseket a fizetéseképtelenségi eljárás keretében ténylegesen kezelik, mivel nem veszi figyelembe azt, hogy bizonyos követeléseket ezen eljárás eredményeként esetleg behajthatnak.
- 37 Épp ellenkezőleg, az ilyen feltétel azzal a következménnyel jár, hogy teljesen és egyszerűen kizárja a héaalap csökkentését az adós társaság fizetéseképtelenné nyilvánítását megelőző hat hónapos időszak során keletkezett, meg nem fizetett követelések esetén, még akkor is, ha e követelések a fizetéseképtelenségi eljárás végén véglegesen behajthatatlanná válnak, és a csökkentéshez való jog ilyen automatikus megtagadása sérti a héasemlegesség elvét, mivel az adóalap nem a hitelező adóalany által ténylegesen kapott ellenérték, amely utóbbinak ennek következtében a fogyasztó helyett viselnie kell az adó terhét.
- 38 Ezen okok összessége miatt az olyan nemzeti rendelkezés, mint amelyről az alapügyben szó van, nem tekinthető úgy, hogy a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében előírt lehetőséget alkalmazza.

- 39 Egyébiránt nem lehet helyt adni a cseh kormány azon érvének, amely szerint az ilyen rendelkezés a héairányelv 273. cikkének végrehajtására irányul.
- 40 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy bár a héairányelv 273. cikke értelmében a tagállamok elfogadhatnak olyan intézkedéseket, amelyek azzal a hatással járnak, hogy korlátozzák az adóalap csökkentéséhez való, a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében előírt jogot, ezen intézkedéseknek a héa pontos behajtására és az adócsalás megakadályozására kell irányulniuk.
- 41 Ezenfelül a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően az ilyen intézkedések főszabály szerint kizárólag az e meghatározott cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el az adóalapra vonatkozó szabályoktól. Ugyanis a Bíróság szerint 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).
- 42 Márpedig az érintett adós társaság fizetéseképtelenné nyilvánítását megelőző hat hónapos időszak alatt keletkezett követelésnek megfelelő adóalap korrekciója bármilyen lehetőségének kizárása nem tekinthető úgy, mint amely lehetővé teszi az adócsalás elkerülését, és hogy az arányos lenne e céllal.
- 43 Egyrészt ugyanis, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, az a tény, hogy a nem megfizetett követelés az adós társaság fizetéseképtelenségének megállapítását megelőző hat hónapos időszakban keletkezett, bármilyen további körülmény hiányában nem teszi lehetővé annak vélelmezését, hogy a hitelező és az adós adócsalás vagy adókikerülés céljából járt el.
- 44 Másrészt az, hogy kizárt az adóalap minden hasonló helyzetben való csökkentésének lehetősége, és adott esetben az alapeljárás felpereséhez hasonló hitelezőre hárul azon héaösszeg terhe, amelyet a gazdasági tevékenysége keretében nem szedett be, meghaladja a héairányelv 273. cikkében említett célok eléréséhez feltétlenül szükséges mértéket (2020. október 15-i E. (Héa – Adóalap-csökkentés) ítélet, C-335/19, EU:C:2020:829, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 45 Ezenkívül nem állítható, hogy az olyan nemzeti rendelkezés, mint amelyről az alapügyben szó van, a héa pontos beszedésének biztosítására irányul.
- 46 Épp ellenkezőleg, e rendelkezés alkalmazásának az a következménye, hogy szisztematikusan megtagadja az adóalap csökkentéséhez való jogot az érintett adós társaság fizetéseképtelenné nyilvánítását megelőző hat hónapos időszakban keletkezett, meg nem fizetett követelések esetében, miközben e követelések némelyike a fizetéseképtelenségi eljárás végén véglegesen behajthatatlanná válhat, ami a héasemlegesség megkérdőjelezéséhez vezet.
- 47 Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely a héa összegének korrekcióját ahhoz a feltételhez köti, hogy a részben vagy egészben kifizetetlen követelés ne az adós társaság fizetéseképtelenségének megállapítását megelőző hat hónapos időszakban keletkezzen, noha e feltétel nem teszi lehetővé annak kizárását, hogy e követelés végül véglegesen behajthatatlanná váljon.

A költségekről

- 48 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 úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely a hozzáadottérték-adó összegének korrekcióját ahhoz a feltételhez köti, hogy a részben vagy egészben kifizetetlen követelés ne az adós társaság fizetéseképtelenségének megállapítását megelőző hat hónapos időszakban keletkezzen, noha e feltétel nem teszi lehetővé annak kizárását, hogy e követelés végül véglegesen behajthatatlanná váljon.

Aláírások