JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. június 8.[1]

C-246/16. sz. ügy

Enzo Di Maura
kontra
Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

(a Commissione tributaria provinciale di Siracusa [siracusai elsőfokú adóügyi bíróság, Olaszország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hozzáadottértékadó-jog – Az adóalap csökkentéséhez való jognak a másik szerződő fél nemfizetése esetén történő korlátozása (a 77/388/EGK hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második mondata, illetve a 2006/112/EK irányelv 90. cikkének (2) bekezdése) – A tagállamok átültetési mozgástere – A vállalkozó általi előfinanszírozás időtartamának arányossága”

I. Bevezetés

1. A kereskedelmi életben újra és újra előfordul, hogy egy ügyfél nem pontosan vagy egyáltalán nem egyenlíti ki a számláit. Ez már önmagában sem kellemes a vállalkozásnak, különösen ha e kinnlevőségek elérnek egy bizonyos szintet. Különösen kellemetlenné akkor válik mindez, ha e számlák meg nem fizetése ellenére a számla összegéhez igazodó és az ügyfél által viselendő adókat kell megfizetni.

2. Ennek hátterében az áll, hogy az állam a hozzáadottérték-adó (héa) jogban már a vállalkozástól megkapja „saját” adóját, jóllehet az adót viselő személy (a termék vevője, illetve a szolgáltatás megrendelője) azt még egyáltalán nem fizette meg a vállalkozásnak. Annak megfizetéséig végeredményben a vállalkozásnak kell előfinanszíroznia a héát, és ezzel kamatmentes kölcsönt kénytelen nyújtani az államnak. A jelen ügy tárgyát egy meg nem fizetett 2004. évi számla képezi.

3. Ennek megfelelően valamennyi tagállam biztosítja a vállalkozás már létrejött héafizetési kötelezettségének megfelelő korrekcióját. Olaszországban azonban ez idáig csak a vevő, illetve a megrendelő ellen folyamatban lévő *fizetésképtelenségi eljárás lezárását* követően volt lehetőség korrekcióra. Más államok a *fizetésképtelenségi eljárás megindítását* veszik alapul. Mindkettőt csak feltételesen képes befolyásolni maga a vállalkozás. Több év is eltelhet, mire az előfinanszírozás véget érhet.

1 Eredeti nyelv: német.

4. Az Olaszországból származó jelen – immár második – eljárásban [2] ezért a Bíróság a jogállami módon történő közvetett héakivetés egyik legfontosabb kérdésével foglalkozik. A Bíróságnak végső soron első alkalommal kell döntenie arról, [3] hogy meddig kötelezhetnek a tagállamok egy magánvállalkozást arányos módon arra, hogy saját költségére előfinanszírozza a gazdasági szempontból nem általa viselendő adót. Valóban két, tíz vagy még több évet kell várnia a vállalkozásnak a keletkezett és már befizetett héa visszatérítésére? Köteles-e a vállalkozás ennek során gazdasági szempontból esetleg teljesen értelmetlen bírósági eljárást folytatni ahhoz, hogy bizonyítani tudja, hogy a megállapodás szerinti ellenérték ez idáig nem teljesített megfizetése *végleg* elmarad?

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. Az ügy uniós jogi hátteréül a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv [4] (a továbbiakban: hatodik irányelv) kérdéses adómegállapítási időszak tekintetében alkalmazandó 11. cikke C. részének (1) bekezdése szolgál. E rendelkezés tartalmi szempontból megegyezik a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv [5] (a továbbiakban: héairányelv) jelenleg hatályos 90. cikkével.

6. A héairányelv 90. cikke (korábban a hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdése) az adóalap módosítását szabályozza:

„(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.”

B. Az olasz jog

7. A Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, „Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto” („[a] hozzáadottérték-adó bevezetés[éről] és szabályozás[áról]” szóló, 1972. október 26-i 633. sz. köztársasági elnöki rendelet; a továbbiakban: 633/1972. sz. rendelet) 26. cikkének (2) bekezdése (a tényállás idején hatályos változat) értelmében:

„Ha a 23. és 24. cikkben meghatározott könyvelésbe vételt követően valamely kiszámlázott ügylet semmisség megállapítása, megsemmisítés, elállás, megszüntetés, felmondás vagy más hasonló ok vagy eredménytelen fizetésképtelenségi eljárás, illetve végrehajtási eljárás miatti teljes vagy részleges nemfizetés következtében vagy szerződésben kikötött visszatérítés vagy árengedmény érvényesítésének eredményeként egészben vagy részben meghiúsul, vagy adóalapot képező összege csökken, a termék

2 A másik, szintén Olaszországból származó eljárás (H3 g ügy, C-202/15) jelenleg nem hivatalosan fel van függesztve, mivel az ezen eljárásbeli kérdést előterjesztő bíróság a megváltozott jogi keretfeltételek miatt nyilvánvalóan az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés visszavonását fontolgatja. Hasonló kérdéskörrel foglalkozik a Bíróság a C-404/16. sz. ügyben is.

3 Eltérően a következőktől: 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339); 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328); 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440); 2015. március 26-i Macikowski ítélet (C-499/13, EU:C:2015:201); 2014. szeptember 3-i GMAC UK ítélet (C-589/12, EU:C:2014:2131); 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

5 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója a 19. cikk alapján levonhatja az eltérésnek megfelelő adóösszeget a 25. cikk szerint könyvelve. Ebben az esetben a termék vevője, illetve a megrendelő, aki ez utóbbi cikk alapján az ügyletet már könyvelésbe vette, köteles a 23. vagy 24. cikk alapján az eltérést könyvelésbe venni, ez azonban nem érinti a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója részére általa kártérítésként kifizetett összeg visszatérítéséhez való jogát.”

8. Ezzel szemben a Testo Unico delle Imposte sui Redditi (a jövedelemadóról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt változata, a továbbiakban: TUIR) 101. cikkének (5) bekezdése az alábbi rendelkezést tartalmazza:

„Az (1) bekezdésben meghatározott áruk elvesztése […] és a […] szerint levonható hitelezési veszteségektől eltérő hitelezési veszteségek levonhatók, amennyiben azok alapját biztos és konkrét körülmények képezik, és mindenesetre hitelezési veszteségek esetén akkor, ha az adós fizetésképtelenségi eljárás alatt áll, vagy bíróság által jóváhagyott adósságátütemezési megállapodást kötött […]. E bekezdés alkalmazásában az adóst a fizetésképtelenséget megállapító végzés keltétől vagy a felszámolási eljárást elrendelő hatósági határozat keltétől, illetve […] kell fizetésképtelenségi eljárás alatt állónak tekinteni.”

9. A kérdést előterjesztő bíróság ezenfelül közölte, hogy a 2015. november 28-i 208. sz. törvény úgy módosította a 633/1972. sz. rendelet 26. cikkének (2) bekezdését, hogy az kifejezetten lehetővé teszi a héa levonását az ellenérték megfizetésének elmaradása esetén a fizetésképtelenségi eljárás kezdőnapjától kezdve. E szabály ugyanakkor kizárólag a 2016. december 31-et követően indult fizetésképtelenségi eljárásokra alkalmazható.

III. Az alapjogvita

10. 2004-ben E. Di Maura (a továbbiakban: felperes) – nyilvánvalóan egy megfelelő 2004. évi termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást követően – 35 000 euró összegről állított ki számlát, amelyet a számla címzettje – a Sertenko srl társaság – nem fizetett meg, mivel egy 2004. november 30-i ítélet megállapította fizetésképtelenségét. Ezen ítélet alapján 2004. december 31-én a felperes az adóalapját ezzel egyező összegben csökkentette, az eredetileg kiállított számlát módosította, és az eltérésnek megfelelő adóösszegeket csökkentette.

11. Az Agenzia delle Entrate (adóhivatal, Olaszország) a 2004-es adóévre ennek ellenére elrendelte a jövedelemadó, a termelési tevékenységre kivetett regionális adó és a héa utólagos behajtását, továbbá bírságot szabott ki. Álláspontja szerint ugyanis a 633/1972. sz. rendelet 26. cikkének (2) bekezdése az érintett fél részére csak abban az esetben teszi lehetővé, hogy az adós fizetésképtelensége esetén visszaigényelje az adóhatóságnak előzetesen megfizetett adóösszeget, ha biztosan nem állnak rendelkezésre források, és ezért a követelése behajthatatlan.

12. A felperes az adómegállapító határozat megsemmisítése céljából keresetet terjesztett a Commissione tributaria provinciale di Siracusa (siracusai elsőfokú adóügyi bíróság, Olaszország) elé. A felperes álláspontja szerint a 633/1972. sz. rendelet 26. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a szolgáltatás meg nem fizetése esetén az adóalap csökkentésére már a fizetésképtelenség megállapítása esetén is mód van, figyelembe véve, hogy a fizetésképtelenségi eljárás rendszerint meglehetősen hosszú ideig tart. Ezenfelül a TUIR 101. cikkének (5) bekezdése mentesíti a hitelezőt a veszteség véglegessége bizonyításának terhe alól azáltal, hogy a fizetésképtelenségi eljárás alatt álló vállalkozásokkal szemben fennálló követelések levonását már az eljárás megindításától kezdve kifejezetten lehetővé teszi.

13. Az adóügyi bírósági eljárás során az adóhivatal elfogadja a felperesnek a jövedelemadónak és a termelési tevékenységre kivetett regionális adónak a TUIR 101. cikkének (5) bekezdése alapján történő levonásával kapcsolatos érvelését, a héára vonatkozó érvelését azonban nem. Álláspontja szerint a héa a 633/1972. sz. rendelet 26. cikkének keletkezéstörténetére tekintettel nem csökkenthető. Ebből következően az eredménytelenség feltétele a fizetésképtelenségi eljárásokra vonatkozik.

14. A fizetésképtelenségi eljárások eredménytelensége csak azt követően bizonyított, hogy a vagyon felosztása befejeződött, és lejárt a vagyonfelosztási tervvel kapcsolatos nyilatkozatok megtételére nyitva álló határidő, illetve – vagyonfelosztási terv hiányában – lejárt a fizetésképtelenségi eljárást lezáró végzéssel szembeni kifogás előterjesztésére rendelkezésre álló határidő. A 633/1972. sz. rendelet 26. cikkének ilyen értelmezése összhangban áll az adóhatóság jogalkalmazási gyakorlatával, valamint a tagállami ítélkezési gyakorlattal is.

15. A Commissione tributaria provinciale di Siracusa (siracusai elsőfokú adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatali eljárást indít.

IV. A Bíróság előtti eljárás

16. A jogvitában eljáró Commissione tributaria provinciale di Siracusa (siracusai elsőfokú adóügyi bíróság) a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Tekintettel a 77/388/EGK irányelvnek a felek által kikötött ellenszolgáltatás megfizetésének teljes vagy részleges elmaradása esetén alkalmazott adóalap-csökkentésre és az adóköteles ügyletekre felszámított héa módosítására vonatkozó 11. cikke C. részének (1) bekezdésére és 20. cikke (1) bekezdése b) pontjának második mondatára, összhangban áll-e az arányosságnak és a tényleges érvényesülésnek az EUMSZ-ben rögzített elveivel és a héa alkalmazását szabályozó semlegesség elvével az olyan korlátozások előírása, amelyek – a fizetésképtelenségi eljárás előre nem látható időtartamához kapcsolódó időbeli ütemezés szempontjából is – lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé teszik az adóalany számára a nem vagy csak részben megfizetett ellenszolgáltatással kapcsolatos adóösszeg visszaigénylését?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén, összhangban áll-e a fent hivatkozott elvekkel a 633/1972. sz. rendelet 26. cikke (2) bekezdésének a 2015. december 28-i 208. sz. törvény 1. cikkének (126) és (127) bekezdésében előírt módosításokat megelőzően hatályos szövegéhez hasonló olyan szabályozás, amely az adó visszatérítéséhez való jogot az eredménytelen fizetésképtelenségi eljárások előzetes lefolytatásának bizonyításához köti, vagyis arra az uniós tagállam ítélkezési gyakorlata és adóhatósági gyakorlata szerint kizárólag a vagyon végleges felosztásának eredménytelensége vagy – ennek hiányában – a fizetésképtelenségi eljárást lezáró végzés jogerőre emelkedését követően kerülhet sor, abban az esetben is, ha ezek a tevékenységek a követelés összege, behajthatóságának valószínűsége és a fizetésképtelenségi eljárás költségei alapján egyértelműen nem gazdaságosak, figyelembe véve, hogy egyébként az említett előfeltételek bekövetkezésére a fizetésképtelenségi eljárás megindításától számított több év elteltével kerülhet sor?”

17. E kérdésekhez a Bíróság előtti eljárásban az Olasz Köztársaság, az Egyesült Királyság és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket.

V. Jogi értékelés

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdésről

1. Általános megjegyzések

18. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett, együtt vizsgálandó két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság végső soron arra keres választ, hogy milyen feltételek mellett élhetnek a tagállamok a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második mondatában (jelenleg a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében) biztosított azon lehetőséggel, hogy eltérhetnek a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének első mondatától (jelenleg a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésétől).[6] Konkrétan azt szeretné tudni, hogy lehetővé teszi-e az uniós jog az olasz jogalkotónak, hogy az adóalap korrekcióját eredménytelen fizetésképtelenségi eljárás előzetes lefolytatásának bizonyításához kösse akkor is, ha ez bizonyos körülmények között több mint egy évtizedet is igénybe vehet.

19. A héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése nem határozza meg, hogy milyen feltételek mellett korlátozható a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése. A fent felvetett kérdésre ezért csak a héajog elvei alapján adható válasz.

20. Először ezért a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének jelentését vizsgálom meg (21. és azt követő pontok). Majd a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti kivétellel foglalkozom (32. és azt követő pontok). Ennek körében megindokolom, hogy miért kell a szöveget megszorítóan értelmezni. A korrekció lehetőségének korlátozása szempontjából különösen az adósemlegesség elvét (erről lásd a 40. és azt követő pontokat), a vállalkozó héajogi helyzetét és alapvető jogait (erről lásd a 45. és azt követő pontokat) kell figyelembe venni. Ezt követően a héairányelv 90. cikke (2) bekezdése arányos alkalmazásának kritériumait taglalom (erről lásd az 53. és azt követő pontokat).

2. A héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének jelentése

21. A kiindulópontot illetően – az Egyesült Királyság és az Olasz Köztársaság által előadottak ellenére – alighanem egyetértés áll fenn. A héát az adó megfizetésére kötelezett személyként a vállalkozónak kell megfizetnie. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint azonban a héa olyan közvetett fogyasztási adó, amelyet a végfogyasztónak kell viselnie.[7] Az adóalany vállalkozás „csak” adóbeszedőként jár el az államkincstár érdekében.[8]

22. A héa mint általános fogyasztási adó célja a fogyasztó elfogyasztható haszon megszerzésére fordított *vagyoni kiadásaiban* megmutatkozó pénzügyi teljesítőképességének megadóztatása.[9] Ezt egyértelművé teszi a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerinti szabályozás („ellenszolgáltatás fejében”, illetve „ellenérték fejében”), a héairányelv 65. cikke szerinti szabályozás (adófizetési kötelezettség keletkezése az előlegként átvett ellenérték összegének megfelelően) és különösen a héairányelv 73. cikke szerinti szabályozás. Ez utóbbi szerint az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója *kap*.

6 Mivel tartalmi szempontból a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének és a héairányelv 90. cikkének rendelkezései, valamint a jelen ügyben releváns további rendelkezések is megegyeznek, az utóbbiak azonban könnyebben hivatkozhatók, az egyszerűség kedvéért a továbbiakban a jelenlegi rendelkezésekre támaszkodom.

7 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont); 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); 2011. december 9-i Connoisseur Belgium végzés (C-69/11, nem tették közzé, EU:C:2011:825, 21. pont).

8 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont); 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont).

9 Lásd például: 1997. december 18-i Landboden-Agrardienste ítélet (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. és 23. pont); 2007. október 11-i KÖGÁZ és társai ítélet (C-283/06 és C-312/06, EU:C:2007:598, 37. pont – „a héa összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása”).

23. A Bíróság következetesen többször kifejezetten megállapította,[10] hogy „az adóhatóság által beszedendő héa nem lehet magasabb a végfogyasztó által ténylegesen megfizetett és a végső soron általa viselt héa kiszámításának alapjául vett ellenértéknél”. Ezért ha a vállalkozásnak nem fizet a végfogyasztó, a vállalkozás *anyagi jogi szempontból* héát sem köteles fizetni. Nem áll fenn a héafizetés indoka, mivel a vállalkozó végeredményben nem teljesített termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást a héairányelv 2. cikke értelmében *ellenszolgáltatás, illetve ellenérték fejében*.

24. A héairányelv 63. cikke értelmében azonban az adófizetési kötelezettség már abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik. Nem követelmény, hogy a vevő, illetve a megrendelő meg is fizesse az ellenértéket (úgynevezett eredményszemléletű adóztatás elve [az adófizetési kötelezettség a megállapodás szerint fizetendő, nem pedig a ténylegesen megfizetett összegen alapul]). Az adófizetési kötelezettség keletkezésének e módja nyilvánvalóan azon a feltevésen alapul, hogy a megállapodás szerinti ellenérték megfizetésére a termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz közeli időpontban rendszerint ténylegesen is sor kerül.

25. Ha azonban anyagi jogi szempontból csak a vevő, illetve a megrendelő termékekre vagy szolgáltatásokra fordított *tényleges kiadásainak* megadóztatására kerül sor, az adóztatási módszer viszont a *megállapodás szerinti kiadásokat* veszi alapul, a két rendszernek valamikor összhangba kell kerülnie egymással. Ezt biztosítja a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése azzal, hogy az értékesítő vállalkozás először létrejött adófizetési kötelezettségét megfelelően korrigálni kell.

26. E tekintetben megfelel a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése *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.[11]

27. A héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése tehát a héairányelv 63. cikkében rögzített adóztatási módszer (úgynevezett eredményszemléletű adóztatás elve) szükséges ellenpárját képezi.[12] Az az adóalap megfelelő mértékű csökkentésére kötelezi a tagállamot.[13]

28. Goldsmiths ítéletében a Bíróság következetesen úgy határozott, hogy az ettől a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdéséből eredő alapvető elvtől való eltérésnek igazolhatónak kell lennie ahhoz, hogy a tagállamok által a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése alapján elfogadott intézkedések ne hiúsítsák meg az adóharmonizáció célját.[14]

29. A Bíróság mindazonáltal azt is megállapította az Almos Agrárkülkereskedelmi ítéletben, hogy az adóalanyok nem hivatkozhatnak a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján héaalapjuk csökkentéséhez való jogra a vételár meg nem fizetése esetében, ha az érintett tagállam az említett irányelv 90. cikkének (2) bekezdésében előírt eltéréssel kívánt élni.[15]

10 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont); hasonlóképpen: 2002. október 15-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-427/98, EU:C:2002:581, 30. pont); 2003. január 16-i Yorkshire Co-operatives ítélet (C-398/99, EU:C:2003:20, 19. pont); ugyanígy: Léger főtanácsnok MyTravel ügyre vonatkozó indítványa (C-291/03, EU:C:2005:283, 69. pont).

11 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339, 15. pont); 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet (C-588/10, EU:C:2012:40, 27. pont); 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 22. pont); 2014. szeptember 3-i GMAC UK ítélet (C-589/12, EU:C:2014:2131, 37. pont); 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440, 35. pont).

12 Ugyanezt a funkciót tölti be a héairányelv 184. és 185. cikke, amely a héairányelv 168. és 178. cikke szerinti, az eredményszemléletű adólevonás ellenpárját képezi, és az először túl magas összegű adólevonást korrigálja. Különösen a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi annak biztosítását, hogy az adólevonás végeredményben a tényleges héateherhez igazodjon. Azt a vevőt, illetve megrendelőt, akit az ellenszolgáltatás megfizetésének elmaradása miatt nem terhel héa, mentesíteni sem kell adólevonás révén a (fiktív) teher alól.

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

14 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339, 18. pont).

15 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 23. pont).

30. Lényegében ezen alapulnak az Egyesült Királyság és az Olasz Köztársaság érvei. Ha tényleg az a helyzet, hogy a korrekció teljes egészében kizárható, akkor az Egyesült Királyság által előadottakkal összhangban még inkább megengedett a csak egy több évig tartó fizetésképtelenségi eljárás lezárását követő korrekció. Nem nyilvánvaló azonban, hogy Almos Agrárkülkereskedelmi ítéletével a Bíróság valóban – véleményem szerint helytálló – Goldsmiths ítéletét kívánta volna feladni.

31. Ezért el kell eldönteni, hogy a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése valóban teljes mértékben a tagállam tetszésére bízza-e, hogy korlátlanul eltérjen a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésétől, vagy az eltéréseknek igazolhatónak kell lenniük.

3. A héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti kivétel

a) Általános megjegyzések

32. Szövege alapján a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérjenek az (1) bekezdéstől. A tagállamok ennélfogva kivételt írhatnak elő a korrekció elve alól. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint mindazonáltal a kivételeket szigorúan kell értelmezni.[16]

33. Még ha a héairányelv 90. cikke (2) bekezdésének szövege lehetővé is teszi, hogy a tagállamok a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérjenek az adóalap (1) bekezdés szerinti csökkentésétől, e megfogalmazás – az Egyesült Királyság és az Olasz Köztársaság véleményétől eltérően – már csak ezért sem teheti lehetővé a korrekció lehetőségének teljes kizárását.

34. A korrekció lehetőségének teljes kizárása ugyanis mást jelent, mint az azonnali korrekciós lehetőségtől való eltérés, és ellentétes a fent említett és a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése által átültetett fogyasztásiadó-elvvel. A teljes kizárás az „eltérhetnek” fogalmának *szigorú értelmezését* sem jelenti.

b) A (2) bekezdés szerinti kivétel értelme és célja

35. A (2) bekezdés szerinti kivétel értelme és célja is az ellen szól, hogy teljes vagy részleges nemfizetés esetén lehetőség van a korrekció lehetőségének kizárására. A (2) bekezdés szövege csak azt engedi sejtetni, hogy mi állt az eltérés lehetőségének hátterében. A (2) bekezdés hatálya alá nem tartozó megszűnési, felmondási, elállási esethez, illetve az ügylet teljesítése utáni árengedmény esetéhez képest a teljes vagy részleges nemfizetés mindössze *bizonytalanabb*.[17]

36. Különösen fennmarad a fizetési igény (vagyis a követelés), és ezért nem kizártak a későbbi fizetések. Ez ad értelmet annak, hogy a tagállamok az (1) bekezdéstől eltérő szabályokkal küzdhetnek e bizonytalanság ellen. Ezen értelemből kiindulva azonban csak e bizonytalanságra terjed ki a tagállamok eltérési lehetősége, annak kérdésére azonban már nem, hogy el kell-*e* végezni a korrekciót. Az Olasz Köztársaság álláspontjával ellentétben ez is megakadályozza tehát a korrekció lehetőségének tagállami kizárását.

16 Mindazonáltal csak annyiban, amennyiben ez nem ütközik a kivétel céljába. Ebben az értelemben időközben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata a héajog területén – lásd: 2013. március 21-i PFC Clinic ítélet (C-91/12, EU:C:2013:198, 23. pont); 2007. június 14-i Horizon College ítélet (C-434/05, EU:C:2007:343, 16. pont); 2002. június 20-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-287/00, EU:C:2002:388, 47. pont); a Brockenhurst College ügyre vonatkozó indítványom (C-699/15, EU:C:2016:991, 41. pont). A Bíróság e megfogalmazásokkal lényegében a kivételek nem szigorú, hanem pontos értelmezésére int.

17 E tekintetben helyesen a 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 25. pont).

37. Nem értek egyet a Bizottság azon érvével, hogy a (2) bekezdés szerinti eltéréseket igazolhatja a visszaélések elkerülése. Egyrészt a jogalkotó a héairányelv 273. cikkében, nem pedig 90. cikkének (2) bekezdésében biztosított lehetőséget erre. Másrészt azon intézkedések, amelyeket a tagállamok a héairányelv 273. cikke értelmében elfogadhatnak az adó pontos beszedése és az adócsalás megakadályozása érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a héa semlegességét.[18] Az eladó vagy a szolgáltatás nyújtójának meghatározott napig (jelen esetben a fizetésképtelenségi eljárás lezárásáig) fennálló objektív felelőssége azonban meghaladná az államkincstár érdekei megóvásának eléréséhez szükséges mértéket.[19]

38. Különösen nem nyilvánvaló, hogy a fizetendő adó korrekciójának egy meghatározott esemény bekövetkeztéig történő korlátozása miként lenne alkalmas a héavisszaélések elleni küzdelemre. Ha a korrekció valóban *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,[20] akkor kizárólag az ellenérték meg nem fizetése bír jelentőséggel.

39. Ha nem nemfizetésről, hanem valójában ingyenes termékértékesítésről vagy szolgáltatásnyújtásról van szó, ez a héajogban ellenérték fejében történő termékértékesítésnek, illetve ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a héairányelv 16. vagy 26. cikke alapján. Ezen elhatárolást egyébként is képes és köteles elvégezni az adóhatóság. Ezzel tulajdonképpen kizárt a visszaélés az értékesítő vállalkozás oldalán. Csak a nemfizető vevő, illetve megrendelő oldalán képzelhető el tehát visszaélés, ha az a nemfizetés ellenére levonja az adót. Az ez esetben lehetséges visszaélést azonban megelőzi a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdése. E rendelkezés következetesen lehetővé teszi az adólevonás korrekcióját a fizetés hiányában héaterhet nem viselő vállalkozás esetében.

c) Az adósemlegesség elve a héajogban

40. Ezenfelül az adósemlegesség elvét a héairányelv 90. cikke (2) bekezdésének értelmezése során is figyelembe kell venni. Az adósemlegesség elve a héa fogyasztásiadó-jellegből[21] eredő alapvető elvét képezi, és két elemi állítást tartalmaz.

41. Az említett elvvel ellentétes egyrészt az, hogy a héafelszámítás tekintetében eltérő bánásmódban részesüljenek az ugyanolyan ügyleteket teljesítő gazdasági szereplők.[22] Ez a megállapodás szerinti ellenérték alapján történő adóztatás alóli, magában a héairányelvben előírt kivételekkel összefüggésben jut jelentőséghez (erről lásd a lenti 56. és azt követő pontot).

42. Az adósemlegesség elve másrészt azt foglalja magában, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást főszabály szerint mentesíteni kell a héateher alól,[23] amennyiben a vállalkozási tevékenység célja (főszabály szerint) adóköteles tevékenység folytatása.[24]

18 Lásd csak: 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

19 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774, 42. pont); 2012. június 21-i Mahagében ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 48. pont).

20 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339, 15. pont); 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet (C-588/10, EU:C:2012:40, 27. pont); 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 22. pont); 2014. szeptember 3-i GMAC UK ítélet (C-589/12, EU:C:2014:2131, 37. pont); 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440, 35. pont).

21 2014. március 13-i Malburg ítéletében (C-204/13, EU:C:2014:147, 43. pont) a Bíróság értelmezési elvről beszél.

22 1999. szeptember 7-i Gregg ítélet (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. pont); 2008. október 16-i Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ítélet (C-253/07, EU:C:2008:571, 30. pont); 1998. június 11-i Fischer ítélet (C-283/95, EU:C:1998:276, 22. pont).

23 2008. március 13-i Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. pont); 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. pont).

24 2014. március 13-i Malburg ítélet (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont); 2005. április 21-i HE ítélet (C-25/03, EU:C:2005:241, 57. pont); 2005. december 15-i Centralan Property ítélet (C-63/04, EU:C:2005:773, 51. pont); a Centralan Property ügyre vonatkozó indítványom (C-63/04, EU:C:2005:185, 25. pont).

43. Ha azonban az értékesítő vállalkozás az adóztatási módszer miatt évekig kénytelen olyan héát fizetni, amelyet nem tudott beszedni, akkor ezen előfinanszírozás jelentős terhet jelent a vállalkozásra nézve. Ebben az esetben már nem beszélhetünk a héa teljes [25] semlegességéről.

44. Főszabály szerint tehát az adósemlegesség elve is megkívánja a korrekció lehetőségét az ellenérték meg nem fizetése esetén. A héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében biztosított korlátozási lehetőséget ezért az adósemlegesség elvére tekintettel is *megszorítóan kell értelmezni*, és azt – a Bíróság által a Goldsmiths ítéletben kifejtetteknek megfelelően [26] – igazolni kell.

d) A vállalkozás alapvető jogai a héajogban

45. Ezen túlmenően figyelembe kell venni, hogy a magánjogi személyeket (a héajogban az adóalanyok többségét) adófizetési kötelezettségük körében is megilletik az alapvető jogok. Valamely magánjogi személy arra vonatkozó kötelezettsége, hogy az állam érdekében annak adóhatósága helyett szedjen be adót harmadik személyektől (vevőktől, illetve megrendelőktől), beavatkozást jelent a jelenleg az Alapjogi Chartában rögzített alapvető jogaiba.

46. A héa előfinanszírozása a foglalkozás megválasztásának szabadságát, a vállalkozás szabadságát és a tulajdonhoz való alapvető jogot (a Charta 15., 16. és 17. cikkét) érinti. A Bíróság a Charta hatálybalépése előtt is ugyanúgy védte a foglalkozás megválasztásának szabadságát és az iparűzés szabadságát általános jogelvekként. [27] Ezenkívül a Charta 20. cikke szerinti eltérő bánásmód is felmerül azon vállalkozások tekintetében, amelyek adófizetési kötelezettsége a héairányelv 66. cikkének b) pontja alapján csak az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik (a tényleges fizetésen alapuló, úgynevezett pénzforgalmi szemléletű adóztatás).

47. Ezen elismert jogok és szabadságok korlátozásának – ez a Charta 52. cikke (1) bekezdésének elfogadását megelőző időre is vonatkozik – arányosnak kell lennie. Ezért elsősorban azt kell megvizsgálni, hogy meddig arányos az előfinanszírozásban (idegen adóknak a pénzösszeg adót viselő személytől történő befolyása nélküli beszedésében és befizetésében) megnyilvánuló beavatkozás. A Bizottság indokoltan ad hangot kétségeinek e tekintetben a lezárt fizetésképtelenségi eljárás olaszországi időtartamát illetően is.

48. Az uniós jog általános elvei közé tartozó arányosság elve az állami aktusok tekintetében megköveteli, hogy a korlátozó intézkedés „az intézkedéssel kitűzött cél[…] [megvalósítására] alkalmas[…], ahhoz szükséges[…] és azzal arányos[…]” [28] legyen. [29]

49. A vállalkozó által az ellenérték átvétele *előtt* történő adóbeszedés semmiképpen sem szükséges a törvény céljának eléréséhez. A törvény célja a fogyasztó megadóztatása, ha részére *ellenszolgáltatás, illetve ellenérték fejében* (a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése) teljesítenek termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást. A cél elérésének enyhébb és egyszerűbb, hasonlóan hatékony eszköze a ténylegesen átvett ellenérték megadóztatása.

25 Így még az 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 23. pont).

26 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339, 18. pont).

27 1974. május 14-i Nold kontra Bizottság ítélet (4/73, EU:C:1974:51, 14. pont).

28 A megfogalmazással kapcsolatban lásd: a G4S Secure Solutions ügyre vonatkozó indítványom (C-157/15, EU:C:2016:382, 98. pont) a Conseil constitutionnel (alkotmánytanács, Franciaország) 2015. december 22-i 2015–527 QPC. sz. határozatára (FR:CC:2015:2015:527.QPC, 4. és 12. pont) és 2016. február 19-i 2016–536 QPC. sz. határozatára (FR:CC:2016:2016:536.QPC, 3. és 10. pont) támaszkodva; hasonlóképpen: Conseil d'Etat (államtanács, Franciaország) 2011. október 26-i 317827. sz. ítélete (FR:CEASS:2011:317827.20111026); lásd továbbá: Bundesverfassungsgericht (szövetségi alkotmánybíróság, Németország), *BVerfGE* 120., 274., 318. és 319. o. (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, 218. pont).

29 Lásd például: 2016. május 4-i Pillbox 38 ítélet (C-477/14, EU:C:2016:324, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); hasonlóképpen a héajog területén: 2015. szeptember 2-i CGIL és INCA ítélet (C-309/14, EU:C:2015:523, 24. pont); 2012. április 26-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-508/10, EU:C:2012:243, 75. pont); 2015. március 26-i Macikowski ítélet (C-499/13, EU:C:2015:201, 48. és azt követő pontok).

50. Az arányosság elve ezen túlmenően azt is megköveteli, hogy a vállalkozástól mint „az államkincstár érdekében eljáró adóbeszedőtől” ne lehessen többet követelni, mint amennyit teljesíteni is tud. A vállalkozás (pénzügyi) teljesítőképessége azonban – közvetett fogyasztási adó esetében – főszabály szerint arra korlátozódik, amit az adót ténylegesen viselő személytől be is tudott szedni. Mindent, amit nem tudott beszedni, a saját vagyonából kell előfinanszíroznia. A héa célja azonban nem az adóalany vagyonának megadóztatása.

51. Véleményem szerint e tekintetben szükségszerű, hogy az adófizetési kötelezettség közvetett adó esetében *e kiadás összegének az értékesítő személy általi előzetes megszerzésén* alapuljon, mivel csak ekkor kerül objektíve is olyan helyzetbe, hogy teljesíthesse adófizetési kötelezettségét, és befizethesse e (beszedett) héát. Ettől eltér a pusztán megállapodásba foglalt ellenértéken alapuló adóztatás (úgynevezett eredményszemléletű adóztatás elve), és az aránytalan lenne a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti szabályozás nélkül.

52. Ezért is szükséges megszorítóan értelmezni a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdését. A tagállamok a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek ugyan a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében előírt *azonnali* korrekciótól. Ezt azonban a Goldsmiths ítélettel [30] összhangban csak a héa fogyasztásiadó-jellegét, az adósemlegesség elvét és a vállalkozás alapvető jogait tiszteletben tartó *arányos módon* tehetik meg.

4. A 90. cikk (2) bekezdése szerinti eltérés igazolhatósága

a) A korrekció alkalmazási feltételeinek önálló értelmezése

53. Nem az tehát a döntő kérdés, hogy nemfizetés esetén kizárhatja-e a tagállam a korrekciót. Ezt a fent kifejtettek alapján nem teheti meg. Sokkal inkább az bír jelentőséggel, hogy meddig *igazolható* a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti korrekciótól való eltérés, vagy fordítva, legkésőbb mikortól kell biztosítani az adóalany számára teljes vagy részleges nemfizetés esetén a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti korrekciós lehetőséget.

54. Ez a jelen ügyben arra a kérdésre hegyeződik ki, hogy megakadályozhatja-e az olasz jogalkotó a korrekciót addig, amíg a hitelezési veszteség a fizetésképtelenségi eljárás lezárása révén (*végérvényesen*) bizonyossá nem válik (ami bizonyos körülmények között több mint tíz évet is igénybe vehet), vagy már akkor is lehetőséget kell teremteni a korrekcióra, ha a fizetéssel *legnagyobb valószínűség szerint* már nem lehet (a közeljövőben) számolni.

55. E kérdés valódi héajogi kérdés, amellyel más adófajtáktól vagy akár számviteli jogi értékelésektől függetlenül kell foglalkozni. Héajogi szempontból nem indokolt az olasz jövedelemadó-jog analógia útján történő alkalmazása. Az olasz jövedelemadó-jog eltérő szabályozása ezért nem bír jelentőséggel. Azonban mind az adóhatóságnak, mind az adóalanynak képesnek kell lennie arra, hogy jogbiztonságot nyújtó módon megítélhessék, hogy legkésőbb mikortól kell korrigálni a keletkezett héafizetési kötelezettséget a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján.

b) Az összes vállalkozással való egyenlő bánásmód

56. A héairányelv 90. cikke (2) bekezdésének értelmezése során az (immár az Alapjogi Charta 20. cikkében is rögzített) egyenlő bánásmód elvével összefüggésben értelmezett 66. cikk b) pontját és 194. és azt követő cikkeket is figyelembe kell venni. Ez *időben közeli* korrekciós lehetőséget kíván meg.

30 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339).

57. A héairányelv 66. cikkének b) pontja értelmében a tagállamok az adóalanyok valamely csoportja tekintetében „az ellenérték átvételének időpontjá[ra]” tehetik a héafizetési kötelezettség keletkezését („pénzforgalmi szemléletű adóztatás”). A tagállamok legalább részben éltek e lehetőséggel. Figyelembe kell továbbá venni azokat a termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat is, amelyek esetében a héairányelv az adófizetési kötelezettség vevőre, illetve megrendelőre történő áthárítását írja elő vagy teszi lehetővé (lásd a héairányelv 194. és azt követő cikkeit). Az ilyen ügyeleteket teljesítő – például külföldi székhelyű vállalkozóknak szolgáltatásokat nyújtó – vállalkozásoknak nem kell előfinanszírozniuk a héát.

58. Az a vállalkozás ugyanis, amelynek az eredményszemléletű adóztatás alkalmazási körében – vagyis az adófizetési kötelezettség fizetés beérkezésétől független keletkezése esetén – hosszabb időn keresztül meg kell előlegeznie az adókat, nyilvánvaló versenyhátrányba kerül a pénzforgalmi szemléletű adóztatás alkalmazási körébe tartozó vállalkozással szemben, amelynek csak az átvett ellenértékből kell befizetnie az adót. Ugyanez vonatkozik azokra a vállalkozásokra, amelyek csak olyan ügyleteket teljesítenek, amelyek esetében az adófizetési kötelezettség a vevőre, illetve a megrendelőre hárul át. Az efféle versenyhátrány csak akkor igazolható, ha az előfinanszírozási időszak nem túlságosan hosszú.

c) Összevetésül: korrekció teljesítés hiányában

59. Az ellenérték megfizetésének elmaradása esetén közeli időben biztosítandó korrekciós lehetőség mellett szól az adófizetési kötelezettség tekintetében a szolgáltatás és az ellenszolgáltatás teljes hiánya esetén biztosítandó korrekciós lehetőséggel való összevetés is. E tekintetben az következik ítélkezési gyakorlatunkból,[31] hogy a hibás számlából eredő adófizetési kötelezettség (a héairányelv 203. cikke) is korrigálható, például ha a számlán olyan ellenszolgáltatás, illetve ellenérték fejében teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás van feltüntetve, amelynek teljesítésére ténylegesen nem került sor.

60. A Bíróság csak annyiban és azért tekintette a héarendszerrel összeegyeztethetőnek a számlakibocsátó pusztán abból eredő adófizetési kötelezettségét, hogy a hibás számla kibocsátásával az adóbevétel-kiesés veszélyét idézte elő, ha és amennyiben fennállt *e veszélyeztetésen alapuló felelősség korrekciójának lehetősége*.[32] E lehetőség akár a rosszhiszemű számlakibocsátót is megilleti, amennyiben elhárult az adóbevétel-kiesés veszélye.[33]

61. Ennek még inkább így kell lennie akkor, ha helyes a számla, de nem fizették ki a teljesített termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, és az adóbevétel-kiesés veszélye sem áll fenn. Jelen esetben egyrészt kizárt a veszélyeztetés, amíg az adót ténylegesen viselő személy még nem fizetett, ami miatt anyagi jogi szempontból még nem keletkezett héafizetési kötelezettség (lásd a 23. pontot). Másrészt a nemfizető vevő, illetve megrendelő általi jogosulatlan adólevonás útján történő veszélyeztetés is kizárt, mert a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének második mondata alapján a tagállamok megkövetelhetik e személytől az elvégzett adólevonás korrekcióját.

d) A héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti eltérések

62. Ezért már „csak” a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti megengedett eltérések konkrét feltételeit kell tisztázni. Goldsmiths ítéletében[34] a Bíróság felhívta ugyan a figyelmet az igazolhatóságra, nem tett azonban azzal kapcsolatos konkrét megállapításokat.

31 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 58. és azt követő pontok).

32 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. és azt követő pontok).

33 2000. szeptember 19-i Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 60. és 63. pont); megerősítve: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 35. pont); 2003. november 6-i Karageorgou és társai ítélet (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50. pont).

34 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339, 18. pont).

63. A héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése csak azért teszi lehetővé az adóalap (1) bekezdés szerinti csökkentésétől való eltérést, hogy figyelembe vegye a „végleges” nemfizetés bizonytalanságát (erről lásd a 35. és azt követő pontokat). A teljes vagy részleges nemfizetés eseteiben azonban e bizonytalanság az adóalap utólagos növelése útján is figyelembe vehető, ha mégis sor kerül a fizetésre.

64. Ha később (például a fizetésképtelenségi eljárás során vagy annak lezárását követően) fizetnek a vállalkozásnak, akkor a fizetendő adót e pillanatban újból megfelelően növelni kell. Ez következik már a héairányelv 73. cikkéből is, amely szerint az adóalap tartalmaz mindent, amit a vevő, illetve a megrendelő az ügyletre fordít. Ugyanez vonatkozik a vevő, illetve a megrendelő általi adólevonásnak a héairányelv 185. cikke szerinti, ennek megfelelő korrekciójára is.

65. Az adóalap azon feltétellel történő csökkentése, hogy azt növelni kell, ha mégis sor kerül a fizetésre, hasonlóan alkalmas, enyhébb eszköznek minősül a végfogyasztó megfelelő megadóztatása szempontjából, mint az adóbeszedő évekig – a fizetésképtelenségi eljárás megindításáig, sőt akár lezárásáig – tartó előfinanszírozási kötelezettsége.[35]

66. E tekintetben sem a héairányelv 90. cikke (2) bekezdésének szövege, sem annak értelme és célja nem tesz lehetővé olyan értelmezést, amely szerint kizárható lenne a korrekció addig, amíg a bizonyossággal határos valószínűséggel – vagyis csak a fizetésképtelenségi eljárás megindítása vagy lezárása után – ki nem zárható, hogy még sor fog kerülni a fizetésre. A Bizottság és az Egyesült Királyság álláspontjától eltérően ugyanis a héajogban nem különböztethetők meg azok a követelések, amelyek meg nem fizetése végérvényesen bizonyossá vált, azoktól, amelyek esetében nem ez a helyzet.

67. Ez azzal függ össze, hogy a héajog értelmében nem létezhet „végleges” nemfizetés. Ezt már a héairányelv 73. cikkének szövege kizárja. E rendelkezés szerint az adóalap a *harmadik személy általi fizetéseket* is tartalmazza, és ezzel elválik az adós fizetőképességétől, illetve lététől.[36] Ezenfelül a héajog nem végrehajtható követelések fennállását veszi alapul, mint azt a borravaló fizetésének,[37] a téves túlfizetések vagy a becsületbeli adósság megfizetésének[38] megadóztatása is mutatja.

68. A fizetésképtelenségi eljárás lezárását követően – úgy tűnik, hogy a Bizottság ezt tekinti a végleges hitelezési veszteség esetének – sem kizárt egyébként, hogy valamely harmadik személy (szándékosan vagy tévedésből) még fizet az értékesítő vállalkozásnak. Ez azután megfelelő héafizetési kötelezettséghez vezetne. Ez is azt támasztja alá, hogy héajogi szempontból nem létezhet teljes bizonyosság azt illetően, hogy már nem fog sor kerülni fizetésre. Mindig csak *bizonyos fokú valószínűség* áll fenn, ami különösen a nemfizetés időtartamával nő.

69. A vállalkozás alapvető jogaira, az arányosság elvére és az adósemlegesség elvére tekintettel véleményem szerint nem jöhet szóba a héa *többéves* előfinanszírozása. Csak az bírhat jelentőséggel, hogy valamely követelés hosszabb ideig érvényesíthetetlen-e. Az érvényesíthetetlenség ennek körében már a fizetés adós általi komoly és végleges megtagadásának esetében is fennállhat. Ha például az adós kifejezetten vitatja magának a követelésnek a fennállását vagy annak mértékét, már nagyobb a valószínűsége annak, hogy a követelés hosszabb ideig nem vagy nem teljes mértékben érvényesíthető.

35 Senki sem várná el egy adóügyi tisztviselőtől, hogy az általa megadóztatott adóalanyok által fizetendő adót először saját forrásaiból előfinanszírozza.

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

37 2001. március 29-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-404/99, EU:C:2001:192, 40. és azt követő pontok).

38 2002. szeptember 17-i Town & County Factors ítélet (C-498/99, EU:C:2002:494, 21. és azt követő pontok).

70. Másfelől az állam közvetett adókivetés esetén a héa vállalkozó általi „beszedésére” van utalva. A vállalkozó a másik szerződő fél kiválasztása és az előlegben való megállapodás révén bizonyos mértékig a nemfizetés kockázatának befolyásolására alkalmas helyzetben van. A vállalkozás állammal szembeni adófizetési kötelezettsége az adós általi vitatás (szubjektíven értékelendő) minőségétől sem függhet, hanem csak *objektív kritériumoktól*. Ilyen kritériumokként azonban végső soron újra csak az adóalany kezében lévő és tőle elvárható intézkedések jöhetnek szóba.

71. Hogy az egyes tagállamokban milyen intézkedések követelhetők meg észszerűen a vállalkozástól, mielőtt korrigálhatná adófizetési kötelezettségét az ellenérték megfizetésének elmaradása miatt, az ottani körülményektől függ, és a Bíróság nem tudja azokat általános jelleggel előre meghatározni. Sokkal inkább a kérdést előterjesztő bíróságnak kell a főszabály szerinti korrekciós kötelezettségtől való nemzeti jogi eltérést a konkrét ügyben átfogó mérlegelés keretében értékelnie, illetve az irányelvvel összhangban alkalmaznia. A Bíróság mindazonáltal támpontokat adhat ehhez a kérdést előterjesztő bíróságnak.

72. Így arányos, ha a tagállam meghatározott bizonyítékokat kér a valószínűleg hosszabb ideig tartó nemfizetés alátámasztására. A fizetésképtelenségi eljárás megindítása ilyen bizonyíték lehet. Mindazonáltal már jóval korábban fennállhat a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján figyelembe veendő nemfizetés, például ha az adós bírósági jogérvényesítési eljárás keretében vitatja a követelést. Arányos lenne a nemfizetést illetően olyan észszerű (például a számla kibocsátásától számított hat hónapos) határidő meghatározása is, amelynek lejártától a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti nemfizetésből lehet kiindulni.

73. Hogy megkövetelhető-e az adóalanytól bírósági jogérvényesítési eljárás indítása, az különösen az abból eredő költségtehertől függ. Az esetlegesen értéktelen követelések állam javára történő bírósági behajtásának *jelentős költségeket* okozó kötelezettsége főszabály szerint sem az adósemlegesség elvével, sem az arányosság elvével nem egyeztethető össze. A Bizottság álláspontjának megfelelően ez mindenekelőtt (de nem csak) alacsonyabb összegű követeléseket érint. Ezek esetében a követelések államra történő engedményezésének lehetősége lenne az arányosabb eszköz.

74. Egy fizetési meghagyásos eljárás formáját öltő egyszerűsített és kedvező költségű állami jogérvényesítési eljárás adóalap-korrekciót megelőző igénybevétele ellenben általánosságban arányosnak tűnik. Ez legalábbis főszabály szerint van így, amennyiben nincsenek arra utaló jelek, hogy ezen eljárás egyébként is eredménytelen, illetve gazdaságtalan lesz. A fizetésképtelenségi eljárás lezárásának követelménye azonban annak időtartama és azon tény miatt, hogy az adóalanynak arra kevés vagy semmilyen befolyása nincs, mindenképpen aránytalan.

B. Következtetés

75. A héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése végeredményben lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy figyelembe vegyék a nemfizetés esetén fennálló bizonytalanságok sajátosságait azzal, hogy csak bizonyos körülmények között (például meghatározott határidő lejárta vagy az adóalany bizonyos eredménytelen intézkedései esetén) feltételezhető a kellőképpen bizonyos, huzamos nemfizetés. Az adóalap korrekciója azonban nem zárható ki.

76. Ennek körében ezenfelül ellentétes az adóalany alapvető jogaival, az arányossága elvével, a héa jellegével és különösen az adósemlegesség elvével az adóalap korrekciójának az adóalany által önállóan nem befolyásolható eseményekhez – például a fizetésképtelenségi eljárás lezárásához vagy megindításához – kötött korlátozása.

VI. Végkövetkeztetések

77. Azt javasolom tehát a Bíróságnak, hogy a Commissione tributaria provinciale di Siracusa (siracusai elsőfokú adóügyi bíróság, Olaszország) előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdésére együttesen a következő választ adja:

A 77/388 hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második mondata nem teszi lehetővé az adóalap korrekciójára vonatkozó lehetőség aránytalan korlátozását. Lehetővé teszi azonban a tagállamok számára, hogy figyelembe vegyék a nemfizetés esetén fennálló bizonytalanságok sajátosságait azzal, hogy bizonyos észszerű intézkedéseket követelnek meg az adóalanytól. A vevő, illetve a megrendelő ellen folyamatban lévő fizetésképtelenségi eljárás lezárásának követelménye azonban aránytalan korlátozást képez.