A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2014. május 15.*

„Előzetes döntéshozatalra utalás — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — 2006/112/EK irányelv — 90. cikk — Adóalap-csökkentés — A tagállami kötelezettségek terjedelme — Közvetlen hatály”

A C-337/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Kúria (Magyarország) a Bírósághoz 2013. június 20-án érkezett, 2013. május 23-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Almos Agrárkülkereskedelmi Kft.**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, J.-C. Bonichot (előadó) és A. Arabadjiev bírák,

főtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. képviseletében Garadnai T. ügyvéd,

– a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Szíjjártó K., meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében M. Germani, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Brighouse, meghatalmazotti minőségben, segítője: R. Hill barrister,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és Sipos A., meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: magyar.

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 L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 90. cikkének értelmezésre vonatkozik.

2 E kérelmet az Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. (a továbbiakban: Almos) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (a továbbiakban: adóhatóság) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya, hogy az utóbbi nem fogadta el az Almos által egy értékesítés nemteljesülése miatt a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) alapjának csökkentése érdekében elvégzett számlahelyesbítést.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv „Adóalap” című VII. címe alá tartozik többek között a 73. és a 90. cikk.

4 Ezen irányelv 73. cikke értelmében:

„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 szerint:

„(1) Elállás, a teljesítés meghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

(2) A tagállamok a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek az (1) bekezdéstől.”

6 Ugyanezen irányelv 273. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek 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 magyar jog

7 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) 77. §-a szerint:

„(1) Termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása, valamint termék Közösségen belüli beszerzése esetében az adó alapja a jogosultnak visszatérített vagy visszatérítendő ellenértékkel utólag csökken, ha a teljesítést követően

a) az ügylet érvénytelensége jogcímén:

aa) az ügylet kötése előtt fennállott helyzetet állítják helyre, vagy

ab) az ügyletet az érvénytelenítő határozat meghozataláig terjedő időre hatályossá nyilvánítják, vagy

ac) az ügyletet az aránytalan előny kiküszöbölésével érvényessé nyilvánítják;

b) az ügylet hibás teljesítése jogcímén:

ba) a jogosult eláll az ügylettől, vagy

bb) a jogosult ár- vagy díjleszállítást kap.

(2) Az adó alapja utólag csökken abban az esetben is, ha

a) teljesítés hiánya miatt az előleget visszafizetik;

b) a kötelezett a termék 10. § a) pontja szerinti értékesítése vagy bérbeadása esetében az ellenérték maradéktalan megtérítésének hiánya miatt eláll az ügylettől, és a felek az ügylet kötése előtti helyzetet állítják helyre, vagy ha ez nem lehetséges, az ügyletet a felek a meghiúsulás bekövetkezéséig terjedő időre hatályosként elismerik;

c) betétdíjas termék visszaváltásakor a betétdíjat visszatérítik.

(3) Az adó alapja utólag csökkenthető, ha a teljesítést követően adnak a 71. § (1) bekezdésének a) és b) pontja szerint árengedményt.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8 Az Almos 2008. augusztus és szeptember hónapban a Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt.-nek (a továbbiakban: Bio-Ma) repcét értékesített. E magok leszállítása és raktárba történő beraktározása megtörtént, ugyanakkor a vevő a vételárat nem egyenlítette ki.

9 Ennek okán a felek a 2008. október 1-jén kötött megállapodásukban rögzítették, hogy a repcemagok az Almos tulajdonát képezik, azokkal a felperes jogosult kizárólag rendelkezni, a Bio-Ma azokat nem terhelheti meg, nem értékesítheti és harmadik személynek a birtokába sem adhatja. A repcemagok visszaszolgáltatásának határidejét 2008. október 10. napjában határozták meg, addig a Bio-Ma a felelős őrzés szabályai szerint volt köteles eljárni.

10 2008. október 10-én az áru visszaszolgáltatására azonban nem került sor, mivel azt a közraktár időközben lefoglalta.

11 Az Almos polgári pert indított a repcemagok kiadása iránt. A Szegedi Ítélőtábla jogerős ítéletében kötelezte a vevőt 2 263,796 tonna repcemag kiadására, ennek hiányában 1 022 783 eurót kitevő összeg megfizetésére. Az ítélet hangsúlyozta, hogy a felek a létrejött adásvételi szerződéseket felbontották, így a repcemagok tulajdonosa az Almos.

12 Az Almos következésképpen helyesbítette a Bio-Ma számára történő értékesítésre vonatkozó számlákat, és a 2009. december havi időszaki bevallásában 116 705 000 magyar forint (HUF) összegű visszaigényelhető áfát vallott be.

13 Az adóhatóság megállapította azonban, hogy e bevallás 48 043 000 HUF összegben jogosulatlan visszaigénylést tartalmazott, amely összegre 10%-os adóbírságot határozott meg. Az adóhatóság úgy érvel, hogy az ellenérték kifizetésének elmaradása ellenére megvalósult az áfatörvény 9. §-ának (1) bekezdése szerinti termékértékesítés. E hatóság szerint a számlák helyesbítésére nem volt ok, és a feleknek az értékesítést követő megállapodása egy új ügyletnek minősül. Ezen túlmenően az eredeti állapot helyreállítása sem valósult meg, hiszen a repcemag kiszolgáltatása meghiúsult, és a megállapodás szerinti ár sem került kifizetésre. Az áfatörvény 77. §-a (1) és (2) bekezdésének rendelkezései előírják az adóalap utólagos csökkentését az ügylet érvénytelensége esetében, amely eset nem azonos a szerződésnek a jelen ügyben szereplő felbontásával. Az áfatörvény nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely önmagában az ellenérték meg nem fizetése vagy csak részbeni megfizetése miatt az adóalap utólagos csökkentését tenné lehetővé.

14 Az Almosnak az adóhatóság határozatával szemben benyújtott keresetét az elsőfokú bíróság elutasította.

15 Az Almos a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott felülvizsgálati kérelmében hangsúlyozza, hogy a szerződés felbontásával ismét ő vált az eladott termékek tulajdonosává. E társaság szerint ennélfogva adójogi szempontból nem önálló ügylet valósult meg, hanem az eredeti adásvételi szerződéshez szorosan és szervesen kapcsolódó ügylet, mivel a vevő csak akkor vált volna a repcemagok tulajdonosává, ha azok vételárát megfizette volna. E társaság úgy érvel, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésére tekintettel nem róható fel számára adóalapot csökkentő jogszerűtlen magatartás.

16 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a visszaigénylési kérelem benyújtásakor az áfatörvény hatálya nem terjedt ki a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében felsorolt valamennyi esetre, és nem rendelkezett többek között az elállás, a teljesítés meghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés esetére az adóalap-csökkentési lehetőségről. A kérdést előterjesztő bíróság azt veti fel, hogy e törvény nem fosztotta-e meg az adóalanyokat az e jogcímeken felmerülő jogosultságaiktól.

17 Ilyen körülmények között a Kúria úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A 2010. december 31-ig hatályos [áfatörvény] 77. §[-ának] (1) és (2) bekezdései összeegyeztethető szabályozást tartalmaznak-e a [héairányelv] 90. cikk[ének] (1) bekezdésében szabályozottakkal, vagyis a[z áfatörvény] tartalmazza-e valamennyi ott felsorolt adóalapot csökkentő esetet?

2) Amennyiben nem, nemzeti szabályozás híján jogosult-e az adózó az adósemlegesség és arányosság elvei alapján a [héairányelv] 90. cikk[ének] (1) bekezdésében foglaltakra figyelemmel adócsökkentésre, amikor az ügylet teljesítését követően az ellenértéket nem kapta meg?

3) Amennyiben a [héairányelv] 90. cikk[ének] (1) bekezdése közvetlenül hatályosul, [az adózó] milyen feltételek megvalósulása esetén élhet az adócsökkentés lehetőségével? Elegendő-e a helyesbítő számla kiállítása és a vevő részére történő megküldése, vagy annak igazolása is szükséges, hogy a termék ténylegesen visszakerült a tulajdonába, birtokába?

4) A harmadik kérdésre adott nemleges válasz esetén a közösségi jog alapján köteles-e a tagállam megtéríteni az adózó azon kárát, amely abból származik, hogy a tagállam nem tett eleget harmonizációs kötelezettségének, ezáltal az adózó nem élhetett az adócsökkentési lehetőségével?

5) Értelmezhető-e a [héairányelv] 90. cikk[ének] (2) bekezdése akként, hogy a tagállamoknak lehetőségük van a teljes vagy részleges nemfizetés esetén az adóalap csökkentésétől eltekinteni, ha igen, erről kifejezetten a tagállami jogszabálynak tiltó formában kell rendelkeznie, vagy [a] szabályozás hiánya ugyanilyen joghatást vált ki?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és az ötödik kérdésről

18 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk által létrehozott együttműködési rendszer a nemzeti bíróságok és a Bíróság közötti egyértelmű feladatkör-megosztáson alapul. Az e cikk alapján indított eljárásban a nemzeti jogszabályok értelmezése a nemzeti bíróságok feladata, nem pedig a Bíróságé, és az nem dönthet az e cikk alapján indított eljárásban a belső jogszabályoknak az uniós jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségéről. Ezzel szemben a Bíróság hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a kérdést előterjesztő bíróságot minden olyan, az uniós jog értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi számára a belső jogszabályok közösségi jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségének értékelését (lásd különösen: Placanica és társai ítélet C-338/04, C-359/04 és C-360/04, EU:C:2007:133, 36. pont).

19 Jóllehet a jelen ügyben nem a Bíróság feladata tehát arról határozni, hogy az áfatörvény 77. §-a összeegyeztethető-e a héairányelv 90. cikkével, ugyanakkor a Bíróság köteles tájékoztatni a kérdést előterjesztő bíróságot minden olyan, az utóbbi rendelkezésre vonatkozó értelmezési szempontról, amely lehetővé teszi számára ezen összeegyeztethetőség értékelését.

20 Így meg kell állapítani, hogy az együttesen vizsgálandó első és ötödik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 90. cikkének rendelkezései előírják-e, hogy az azt átültető nemzeti rendelkezések kifejezetten felsoroljanak minden, az e cikk (1) bekezdése szerint héaalap-csökkentésre jogosító esetet.

21 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az irányelv nemzeti jogba való átültetéséhez nem feltétlenül szükséges a rendelkezéseinek valamely kifejezett, konkrét jogi normába történő alak- és szövegszerű átvétele, hanem – tartalmától függően – elegendő lehet hozzá az általános jogi kontextus, amennyiben ez kellően világosan és meghatározottan, ténylegesen biztosítja az irányelv teljes érvényesülését annak érdekében, hogy abban az esetben, ha ez az irányelv a magánszemélyek számára jogok keletkeztetését célozza, a kedvezményezetteknek lehetőségük legyen jogaik teljességének megismerésére, és arra, hogy azokra adott esetben a nemzeti bíróság előtt hivatkozzanak (lásd különösen: Bizottság kontra Svédország ítélet, C-287/04, EU:C:2005:330, 6. pont és Bizottság kontra Írország ítélet, C-427/07, EU:C:2009:457, 54. pont).

22 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése, amely szerint elállás, a teljesítés meghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén a tagállamok kötelesek az adóalapot csökkenteni, és ebből következően az adóalany által fizetendő héa összegének csökkentésére kötelezi a tagállamokat minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg. 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 (lásd ebben az értelemben: Kraft Foods Polska ítélet, C-588/10, EU:C:2012:40, 26. és 27. pont).

23 Ugyanakkor az említett 90. cikk (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy eltérjenek a fent hivatkozott szabálytól az ügylet árának teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén. Az adóalanyok ennélfogva 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.

24 El kell ismerni, hogy az olyan nemzeti rendelkezést, amely az adóalapot csökkentő esetek felsorolásakor nem említi az ügylet árának meg nem fizetését, úgy kell tekinteni, hogy a tagállam élt a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerint számára biztosított eltérési lehetőséggel.

25 Meg kell ugyanis állapítani e tekintetben, hogy ha a vételár teljes vagy részleges meg nem fizetésére a teljesítés meghiúsulása vagy a szerződéstől való elállás nélkül került sor, a vevő továbbra is köteles megfizetni a megállapodás szerinti árat, az eladónak pedig, bár már nem tulajdonosa a terméknek, főszabály szerint továbbra is fennáll a követelése, amelyre bíróság előtt hivatkozhat. Mivel nem zárható ki ugyanakkor, hogy az ilyen követelés véglegesen behajthatatlan, az uniós jogalkotó minden egyes tagállamnak biztosítani kívánja a választási lehetőséget annak meghatározása vonatkozásában, hogy a vételár meg nem fizetésének esete – amely önmagában, a teljesítés meghiúsulásával vagy a szerződéstől való elállással ellentétben, nem helyezi vissza a feleket az eredeti helyzetükbe – az általuk meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben adóalap-csökkentésre való jogosultságot biztosít-e, vagy az ilyen csökkentés nem fogadható el ezen esetben.

26 E feltételek mellett meg kell állapítani egyrészt, hogy önmagában az a körülmény, hogy az adóalap-csökkentő esetek felsorolásakor a nemzeti átültető rendelkezés nem veszi át az ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti valamennyi esetet, nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy – az ezen átültető intézkedés általános jogi összefüggéseire tekintettel – az nem olyan jellegű, hogy kellően világosan és meghatározottan, ténylegesen biztosítja a héairányelv teljes érvényesülését.

27 Másrészt azonban lényeges, hogy az ár meg nem fizetéséhez kapcsolódótól eltérő eseteket illetően a nemzeti átültető rendelkezések figyelembe vegyenek minden olyan esetet, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

28 A fenti megfontolásokra tekintettel az első és az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkének rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely nem írja elő a héaalap csökkentését az ár meg nem fizetése esetében, amennyiben az e cikk (2) bekezdésében előírt eltérés kerül alkalmazásra. Mindazonáltal e rendelkezésnek ki kell terjednie minden más olyan esetre, amikor az említett cikk (1) bekezdése szerint az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

A második, harmadik és negyedik kérdésről

29 Az együttesen vizsgálandó második, harmadik és negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy abban az esetben, ha az általa elvégzett vizsgálat révén megállapításra kerül, hogy az ár meg nem fizetésének esetén kívül az alapeljárásban vitatott rendelkezések nem helyesen ültetik át a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének rendelkezéseit, az adóalany az adója alapjának csökkentése vagy azzal egyenértékű intézkedés érdekében milyen jogosultságokra – és adott esetben milyen feltételek mellett – hivatkozhat.

30 A kérdést előterjesztő bíróság először is arra vár választ, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése teljesíti-e azon feltételeket, amelyek ahhoz szükségesek, hogy közvetlen hatállyal bírjon az adóalanyok vonatkozásában.

31 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamennyi olyan esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései a tartalmuk alapján feltétlenek és kellően pontosak, azokra a magánszemélyek a tagállammal szemben hivatkozhatnak, nevezetesen amennyiben az nem ültette át időben ezen irányelvet a nemzeti jogba, vagy amennyiben nem megfelelően ültette azt át (lásd: Pfeiffer és társai ítélet, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 103. pont és Association de médiation sociale ítélet, C-176/12, EU:C:2014:2, 31. pont).

32 Valamely uniós rendelkezés akkor feltétlen, ha olyan kötelezettséget fogalmaz meg, amely nem tartalmaz feltételt, és nem függ – a végrehajtásában vagy hatályában – az Unió intézményeinek vagy a tagállamoknak semmilyen jogi aktusától (lásd ebben az értelemben: Pohl-Boskamp ítélet, C-317/05, EU:C:2006:684, 41. pont).

33 A jelen esetben a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy az érintett esetekben az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

34 Jóllehet e cikk így a csökkentés összegének meghatározásához szükséges intézkedések elfogadása során bizonyos mérlegelési mozgásteret enged a tagállamoknak, ez a körülmény nem érinti az említett cikk szerinti esetekben az adóalap csökkentésének biztosítására irányuló kötelezettség egyértelmű és feltétlen jellegét. Ennélfogva teljesülnek tehát a közvetlen hatály gyakorlásához szükséges feltételek (lásd analógia útján különösen: Association de médiation sociale ítélet, EU:C:2014:2, 33. pont).

35 Ebből következik, hogy mivel az adóalanyok a héaalapjuk csökkentése érdekében hivatkozhatnak a nemzeti bíróságok előtt a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésére az állammal szemben, okafogyottá vált a kérdést előterjesztő bíróság arra irányuló kérdése, hogy az érintett tagállam köteles-e megtéríteni az érdekeltek abból eredő kárát, hogy ezen állam az említett irányelv helytelen átültetésével megfosztotta ezen adóalanyokat a csökkentéshez való joguktól.

36 Másodszor, azon kérdést illetően, hogy az adóalap csökkentéséhez való jog milyen alaki követelményektől tehető függővé, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 273. cikke szerint a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, feltéve különösen, hogy e lehetőséget nem az ezen irányelv 3. fejezetében meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására használják fel.

37 Mivel az általuk rögzített korlátokon kívül a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének rendelkezései nem pontosítják sem azokat a feltételeket, sem azokat a kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok írhatnak elő, meg kell állapítani, hogy e rendelkezések az utóbbiak számára mérlegelési mozgásteret biztosítanak különösen azon alaki követelmények tekintetében, amelyeket az adóalanyoknak az említett tagállamok adóhatóságai előtt teljesíteniük kell annak érdekében, hogy az adóalapot csökkentsék (lásd ebben az értelemben: Kraft Foods Polska ítélet, EU:C:2012:40, 23. pont).

38 Mindazonáltal a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozását célzó intézkedések kizárólag az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el a héa alapjára vonatkozó szabályoktól. Ugyanis ezen intézkedések csak a lehető legkisebb mértékben sérthetik a hatodik irányelv céljait, és ezért nem lehet úgy alkalmazni őket, hogy veszélyeztessék a héa semlegességét (lásd ebben az értelemben: Kraft Foods Polska ítélet, EU:C:2012:40, 28. pont, valamint Petroma Transports és társai ítélet, C-271/12, EU:C:2013:297, 28. pont).

39 Következésképpen lényeges, hogy az adóalanyok által, a héaalap-csökkentéshez való jog adóhatóság előtti gyakorlásához teljesítendő alaki követelmények az annak igazolását lehetővé tévő követelményekre korlátozódjanak, hogy az ügylet megkötését követően az ellenérték egy részét vagy egészét véglegesen nem kapták meg. E tekintetben a nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy ez a helyzet áll-e fenn az érintett tagállam által előírt alaki követelmények esetében.

40 A fenti megfontolásokra tekintettel a második, harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az adóalanyok a héaalapjuk csökkentése érdekében a tagállammal szemben hivatkozhatnak a nemzeti bíróságok előtt a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésére. Jóllehet a tagállamok előírhatják, hogy az ilyen adóalap csökkentéséhez való jog gyakorlása többek között az annak igazolását lehetővé tévő egyes alaki követelmények teljesítésétől függ, hogy az ügylet megkötését követően az ellenérték egy részét vagy egészét az adóalany véglegesen nem kapta meg, és hogy ezen adóalany hivatkozhatott a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti egyik esetre, az így elfogadott intézkedések nem haladhatják meg az ezen igazoláshoz szükséges mértéket, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

A költségekről

41 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkének rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely nem írja elő a hozzáadottértékadó-alap csökkentését az ár meg nem fizetése esetében, amennyiben az e cikk (2) bekezdésében előírt eltérés kerül alkalmazásra. Mindazonáltal e rendelkezésnek ki kell terjednie minden más olyan esetre, amikor az említett cikk (1) bekezdése szerint az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.**

2) **Az adóalanyok a hozzáadottértékadó-alapjuk csökkentése érdekében a tagállammal szemben hivatkozhatnak a nemzeti bíróságok előtt a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdésére. Jóllehet a tagállamok előírhatják, hogy az ilyen adóalap csökkentéséhez való jog gyakorlása többek között az annak igazolását lehetővé tévő egyes alaki követelmények teljesítésétől függ, hogy az ügylet megkötését követően az ellenérték egy részét vagy egészét az adóalany véglegesen nem kapta meg, és hogy ezen adóalany hivatkozhatott a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti egyik esetre, az így elfogadott intézkedések nem haladhatják meg az ezen igazoláshoz szükséges mértéket, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.**

Aláírások