A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2019. július 3.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – Adóalap – Csökkentés – Az adósemlegesség elve – A törlesztőrészletek nemfizetése miatt megszüntetett lízingszerződés – Adóellenőrzési határozat – Hatály – Adóköteles ügyletek – Ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés – A felmondás esetén járó »kártérítésnek« a szerződés lejártáig történő fizetése – A Bíróság hatásköre”

A C-242/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2018. április 5-én érkezett, 2018. március 26-i határozatával terjesztett elő

az „**UniCredit Leasing” EAD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP)**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

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

főtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az „UniCredit Leasing” EAD képviseletében I. Dimitrova és M. Raykov advokati,

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) képviseletében N. Kalistratov, meghatalmazotti minőségben,

– a bolgár kormány képviseletében E. Petranova és T. Mitova, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

– az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal, Y. Marinova és P. Mihaylova, 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 értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az UniCredit Leasing EAD (a továbbiakban: Unicredit) és a Direktor na Direktsia „Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) [a nemzeti központi adóhatóság (NAP) szófiai jogorvoslati, valamint adó- és társadalombiztosítási igazgatóságának igazgatója, Bulgária] (a továbbiakban: Direktor) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta az Unicredittől a lízingszerződés meg nem fizetett törlesztőrészletei után megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) összegének korrekcióját.

Jogi háttér

Az uniós jog

A Bolgár Köztársaság Európai Unióhoz való csatlakozásáról szóló okmány

3 A Bolgár Köztársaság és Románia csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmány (HL 2005. L 157., 203. o.) 2. cikke értelmében:

„A csatlakozás időpontjától kezdődően az eredeti szerződések rendelkezései és az intézmények, valamint az Európai Központi Bank által a csatlakozást megelőzően elfogadott jogi aktusok Bulgária és Románia számára kötelezőek, és az említett szerződésekben, illetve az ebben az okmányban megállapított feltételekkel alkalmazandók ezekben az államokban.”

A héairányelv

4 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja ekképp rendelkezik:

„A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés.”

5 Ezen irányelv 14. cikke a következőket írja elő:

„(1) »Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

(2) Az (1) bekezdésben említetten kívül termékértékesítésnek minősülnek a következők:

a) termékre vonatkozó tulajdon átruházása hatóság által vagy nevében vagy törvény értelmében történő kisajátítás útján, ellenérték fejében;

b) termék olyan szerződés alapján történő birtokbaadása, amely a termék határozott időre szóló bérletéről vagy részletvételéről szól, azzal a kikötéssel, hogy a tulajdonjogot legkésőbb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg;

c) termék vásárlásra vagy eladásra szóló bizományi szerződés alapján történő átadása;

(3) A tagállamok bizonyos építési munkák elvégzését termékértékesítésnek tekinthetik.”

6 Az említett irányelv 63. cikke a következőket mondja ki:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

7 Ugyanezen irányelv 73. cikke előírja:

„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.”

8 A héairányelv 90. cikkének szövege a következő:

„(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.”

9 Az említett irányelv 273. cikke ekképp 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 [helyesen: bekezdésben] említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A bolgár jog

10 A Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény; a DV 2006. augusztus 4-i 63. száma; hatályos: 2007. január 1-jétől; a továbbiakban: ZDDS) 6. cikke értelmében:

„(1) E törvény értelmében »termékértékesítésnek« minősül a terméken fennálló tulajdonjog vagy más dologi jog átruházása.

(2) E törvény alkalmazásában »termékértékesítésnek« minősül továbbá:

[…]

(3) (módosította: a DV 2013. évi 101. száma; hatályos: 2014. január 1-jétől) A terméknek a termék feletti tulajdonjog átruházását kifejezetten rögzítő lízingszerződés teljesítéseként való tényleges rendelkezésre bocsátása; a jelen rendelkezés akkor is alkalmazandó, ha a lízingszerződés csak a termékek feletti tulajdonjog átruházását opcióként tartalmazza, és ha az említett szerződés szerint fizetendő bérleti díj összege a 46. cikk (1) bekezdésének 1. pontjában foglalt kamatok nélkül megegyezik a termékek rendelkezésre bocsátása időpontjában meghatározott rendes árával […]”

11 A ZDDS 115. cikke előírja:

„(1) Az olyan ügylet adóalapjának módosulása és olyan ügylettől való elállás esetén, amelynek tekintetében számlát bocsátottak ki, az értékesítő vagy szolgáltató köteles a számlával kapcsolatban értesítést kiállítani.

(2) (kiegészítette: a DV 2016. évi 97. száma; hatályos: 2017. január 1-jétől) Az értesítést az (1) bekezdés szerinti körülmény bekövetkezését követő öt napon belül kell kiállítani, és ha az olyan ügyletet érint, amelyre az előleg megfizetését terhelő héát feltüntető számlát állítottak ki, a határidő az előleg visszatérítésétől, beszámításától vagy más, ellenérték fejében való kiegyenlítésétől számított öt nap a visszatérített, beszámított vagy más módon ellenérték fejében kiegyenlített összeg vonatkozásában.

(3) Az adóalap növekedése esetén terhelési értesítést, az adóalap csökkentése vagy az ügylettől való elállás esetén pedig jóváírási értesítést kell kiállítani.

(4) A 114. cikkben említett alapvető elemeken túlmenően a számlára vonatkozó értesítésnek meg kell jelölnie:

1. az értesítéssel érintett számla számát és keltét;

2. ezen értesítés kiadásának indokát;

(5) Az értesítést legalább két példányban kell kibocsátani, egyet az értékesítő, és egyet a beszerző számára.

(6) A lízingszerződésnek a 6. cikk (2) bekezdésének 3. pontja szerinti megszüntetése vagy felmondása esetén az eladónak vagy szolgáltatónak terhelési értesítőt kell kibocsátania, amely a 6. cikk (2) bekezdésének 3. pontja szerinti ügyletnek megfelelő adóalap és az említett szerződés címén fennmaradó, a jelen törvény címén fizetendő héa nélküli összeg különbségnek felel meg.

(7) (beiktatta: a DV 2012. évi 94. száma, hatályos: 2013 január 1-jétől) A számlára vonatkozó értesítésnek nem kell tartalmaznia 114. cikk (1) bekezdésének 12., 14. és 15. pontjában foglalt alapvető elemeket, kivéve ha közösségen belüli ügyletre, távértékesítésre és olyan ügyletre vonatkozik, amelynek teljesítési helye valamely tagállam területén található.”

12 A ZDDS 116. cikke kimondja:

„A számlák és azokhoz kapcsolódó értesítések nem helyesbíthetők és nem egészíthetők ki. A helytelenül kiállított vagy helyesbített bizonylatokat érvényteleníteni kell, és új bizonylatokat kell kibocsátani.

(2) Helytelenül kiállított bizonylatoknak minősülnek a héát a feltüntetésre vonatkozó kötelezettség ellenére fel nem tüntető számlák és az azokhoz kapcsolódó értesítések is.

(3) Helytelenül kiállított bizonylatoknak minősülnek a héát a feltüntetésre vonatkozó tilalom ellenére feltüntető számlák és az azokhoz kapcsolódó értesítések is.

(4) Ha az értékesítő vagy a beszerző könyvelése helytelenül kiállított vagy helyesbített bizonylatokat tartalmaz, azok érvénytelenítéséről minden egyes fél tekintetében az alábbi tartalmú jegyzőkönyvet kell felvenni:

1. az érvénytelenítés indoka;

2. az érvénytelenített bizonylat száma és kelte;

3. az új bizonylat száma és kelte;

4. minden egyes fél tekintetében a jegyzőkönyvet kiállító személyek aláírása.

(5) Az érvénytelenített bizonylatok minden példányát megőrzi a kibocsátó, és a jelen törvény végrehajtási rendeletének megfelelően az értékesítő és a beszerző könyvelésében is fel kell tüntetni.”

13 A ZDDS átmeneti és záró rendelkezéseinek 9. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Amennyiben egy lízingszerződés alapján a termékeket ténylegesen e törvény hatálybalépését megelőzően bocsátották rendelkezésre, minden ezt követő, e szerződés teljesítése körében a [ZDDS] hatálybalépése után esedékes kifizetés (törlesztőrészlet) egyedi ügyletnek minősül, amelynek adóztatandó tényállása a fizetés napján, vagy – ha az korábbi – a kifizetés esedékessé válásának időpontjában valósul meg.

(2) Az (1) bekezdés csak akkor alkalmazandó, ha a [ZDDS] hatálybalépésétől számított egyhónapos határidőn belül az adóalany (értékesítő) a nemzeti adóhatóságnak az adóalany nyilvántartásba vétele szerinti területi igazgatóságához eljuttatja a következő adatokat kötelezően tartalmazó listát:

1. az (1) bekezdésben említett szerződések értelmében vett vevő;

2. valamennyi olyan szerződés szerinti havi törlesztőrészletek száma és összege, amellyel kapcsolatban adóügyi bizonylatot állítottak ki, de nem fizették be;

3. valamennyi olyan szerződés szerinti havi törlesztőrészletek száma és összege, amellyel kapcsolatban az (1) bekezdés értelmében vett adóztatandó tényállás a jelen törvény hatálybalépése után valósul meg.

(3) A (2) bekezdés alapján benyújtott listán nem szereplő szerződések esetében úgy kell tekinteni, hogy [a ZDDS] hatálybalépésekor az adóalany a 6. cikk (2) bekezdésének 3. pontja értelmében vett ügyletet teljesít, amelynek az adóalapja megegyezik a [ZDDS] hatálybalépése után esedékes héa nélküli törlesztőrészletek összegével.”

14 A Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (az adózás és a társadalombiztosítási járulékok rendjéről szóló törvény) (a DV 2005. december 29-i 105. száma; hatályos: 2006. január 1-jétől; a továbbiakban: DOPK) 128. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adóhatóság által megállapított adók, kötelező társadalombiztosítási járulékok, bírságok vagy pénzbüntetések címén jogalap nélkül fizetett vagy beszedett összegek, valamint a nemzeti adóhatóság által az adókról vagy társadalombiztosításról szóló jogszabályok értelmében visszatéríthető összegeket az adóhatóságnak be kell számítania nemzeti adóhatóság által beszedett esedékes köztartozások visszatérítésével. Lehetséges az elévült tartozással való beszámítás is, ha az adós követelése a tartozása elévülését megelőzően esedékessé vált. […]”

15 A DOPK 129. cikke kimondja:

„(1) A beszámításra vagy visszatérítésre az adóhatóság kezdeményezésére vagy az érdekelt fél írásbeli kérelmére kerülhet sor. A beszámítás vagy visszatérítés iránti kérelmet akkor vizsgálják meg, ha azt a visszatérítés alapjául szolgáló tényállás megvalósulásának évét követő év januárjának 1. napjától számított öt éven belül nyújtották be, feltéve ha a törvény másként nem rendelkezik.

[…]

(3) (kiegészítette: a DV 2007. évi 108. száma) A beszámításról vagy visszatérítésről szóló határozatot a kérelem kézhezvételétől számított 30 napos határidőn belül kell meghozni, ha e határidő lejártát megelőzően nem rendeltek el vizsgálatot. Az adótartozás vagy a kötelező társadalombiztosítási járulékokra vonatkozó tartozás vizsgálat tárgyát képezheti beszámítás vagy visszatérítés esetén is, beleértve azt az esetet, amikor az első mondatban említett határozat ellen jogorvoslatot kezdeményeztek. Ha a határozat bírósági jogorvoslat tárgyát képezi, adóellenőrzési határozat hozható a bírósági határozat jogerőre emelkedéséig. […]

A beszámításra vagy visszatérítésre vonatkozó határozatok a adóellenőrzési határozatokkal szemben benyújtható jogorvoslatra vonatkozó szabályok szerint támadhatók meg.”

16 A DOPK 133. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A jogerős és bírósági jogorvoslat tárgyát nem képező adóellenőrzési határozatban megállapított adótartozás vagy kötelező társadalombiztosítási járulékokra vonatkozó tartozás, az adóhatóság kezdeményezésére vagy a vizsgált személy kérelmére módosítható.

(2) A tartozás a következő indokok alapján módosítható:

1. ha az adótartozás vagy kötelező társadalombiztosítási járulékokra vonatkozó tartozás megállapításához nélkülözhetetlen új körülmények vagy új okirati bizonyítékok merülnek fel, amelyekről a személy vagy az adóellenőrzési határozatot hozó szerv nem szerezhetett tudomást a következőket megelőzően:
   a) az adóellenőrzési határozat elfogadása, ha e határozat nem képezte jogorvoslat tárgyát;
   b) a módosított adómegállapítási határozat jogerőre emelkedése, ha e határozat nem képezte jogorvoslat tárgyát.

2. ha egy megfelelően eljáró bíróság kimondja, hogy hamisak a harmadik fél által adott írásbeli magyarázatok, szakértői vélemények, írásbeli nyilatkozatok, amelyek alapján az adótartozást vagy kötelező társadalombiztosítási járulékokra vonatkozó tartozást megállapították, vagy hogy bűncselekményt követett el a határozat címzettje, annak képviselője vagy azon adóhatóság, amely részt vett az adók vagy kötelező társadalombiztosítási járulékok megállapításában, vagy a módosított adómegállapítási határozatot vizsgálta.

3. ha a tartozás megállapítása olyan iraton alapul, amelyről bírósági úton megfelelően elismerték, hogy hamis, hamis adatokat tartalmaz, vagy hamisított;

4. ha a tartozás megállapítása olyan bírósági vagy más állami hatóság által elfogadott aktuson alapul, amelyet később megsemmisítettek;

5. ha ellentétes tartalmú és jogerős adóellenőrzési határozatot fogadtak el ugyanazon tartozásra, ugyanarra az időszakra és ugyanazon adóalanyra. […]”

17 A DOPK 134. cikke értelmében:

„(1) (kiegészítette: a DV 2015. évi 94. száma; hatályos: 2016. január 1-jétől) Azon adóhatóság, amely a 133. cikk (2) bekezdése alapján módosítási indokot állapít meg, köteles tájékoztatni a területi igazgatót, és igazolnia kell az indok fennállását. A módosítási indok fennállásának értékelését követően a területi igazgató a már meghatározott adótartozás vagy kötelező társadalombiztosítási járulékokra vonatkozó tartozás módosítása érdekében felülvizsgálatot indíthat, vagy arra felhatalmazást adhat.

(2) Az érintettek a hivatkozott bizonyítékokat mellékelve írásbeli kérelemmel fordulhatnak a területi igazgatóhoz.

(3) A módosítás engedélyezhető, ha a felülvizsgálatot elrendelő határozatot meghozták vagy a módosítás iránti kérelmet a módosítási indokról való tudomásszerzéstől számított három hónapon belül és a 109. cikkben előírt határidő lejárta előtt benyújtják.

(4) A (2) bekezdésben foglalt kérelem benyújtását követő harminc napos határidőn belül a területi igazgató indokolással ellátott határozatban elrendeli vagy megtagadja a felülvizsgálatot. A megtagadó határozat egy példányát meg kell küldeni a kérelmezőnek a meghozatalát követő hét napon belül, és legkésőbb tizennégy nappal azután, hogy a jelen bekezdés első mondatában előírt határidő lejárt.

(5) (módosította: a DV 2006. évi 30. száma; hatályos: 2007. március 1-jétől) Az érintett keresetet indíthat a megtagadó határozattal szemben a határozat kézhezvételétől számított tizennégy napon belül, a hallgatólagos elutasítással szemben pedig a válaszadási határidő lejártától számított 30 napon belül az adóellenőrzési határozattal szembeni kereset elbírálására hatáskörrel rendelkező közigazgatási bíróság előtt. A keresetet a területi igazgató útján kell benyújtani. A bíróság a keresetről végzéssel határoz, amellyel szemben jogorvoslatnak nincs helye.

(6) Ha megállapítják, hogy az adótartozást vagy kötelező társadalombiztosítási járulékokra vonatkozó tartozást a fizetendő összegnél magasabb vagy alacsonyabb összegben határozták meg, a különbségről adóellenőrzési határozat rendelkezik. Túlfizetés esetén az adóellenőrzési határozat azt beszámítja vagy visszatéríti.”

18 A Zakon za zadalzheniata i dogovorite (a kötelmekről és a szerződésekről szóló törvény; a továbbiakban: ZZD) 87. cikke előírja:

„(1) Ha a kötelezett a kölcsönös szerződés keretében neki felróható körülmények miatt nem teljesít, a jogosult felmondhatja a szerződést azt követően, hogy méltányos teljesítési határidőt határoz meg a kötelezett számára, és felhívja a figyelmét, hogy a határidő elteltét követően a szerződés megszűntnek tekintendő. Írásba foglalt szerződés esetén a felhívást is írásba kell foglalni. […]”

19 A ZZD 88. cikke kimondja:

„(1) A felmondás visszaható hatályú, kivéve a tartós jogviszonyt létrehozó vagy időszakos teljesítésű szerződéseket. A jogosult a szerződés teljesítésének elmulasztásával okozott kár megtérítésére jogosult. […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

20 2006. február 6-án a „BA Kreditanstalt Bulus” EOOD (a továbbiakban: Bulus vagy lízingbe adó), amelynek jogutódja az Unicredit, a „Vizatel” OOD-vel (a továbbiakban: lízingbe vevő) vételi opciót tartalmazó lízingszerződést kötött, amely alapján a lízingbe adó kötelezettséget vállalt a lízingbe vevő által megjelölt telek megvásárlására épület építése, valamit az épületnek és teleknek a lízingbe vevő használatába adása céljából.

21 E szerződést tizenegy év időtartamra kötötték, amelyet a szerződés tárgyának a havi lízingdíj ellenében történő átadását követő hónap kezdetétől kellett számítani. A szerződés szerint a lízingbe adó a szerződést a lejárat előtt megszüntetheti, amennyiben a lízingbe vevő legalább három lízingdíjat nem fizet meg, és a lízingszerződés időtartama alatt meg nem fizetett lízingdíjak összegével megegyező kártérítést követelhet.

22 2006. december 5-én a szerződés tárgyát átadták a lízingbe vevőnek, ez év december 28-án pedig a lízingbe adó kiállította az első törlesztőrészletre vonatkozó héás számlát. A 2008. február 14-i adóellenőrzési határozattal a bolgár adóhatóság a Bulus héatartozását állapított meg, amelyet a szerződés teljes időtartama alatt esedékes lízingdíjak teljes összegével megegyező adóalap szerint számoltak ki, és ezt követően beszámították egy olyan adókövetelésbe, amely a Bulusnak állt fenn a kincstárral szemben.

23 Jóllehet a lízingbe adó 2010. október 29-ig, majd 2011. augusztus 4. és 2012. augusztus 31. között továbbra is kiállította a héás számlákat, a lízingbe vevő 2009 áprilisától nem fizette az esedékes törlesztőrészleteket. A lízingbe vevő kötelezettségei teljesítésének vétkes elmulasztása miatt a Bulus 2015. június 6-tól egyoldalúan megszüntette a lízingszerződést.

24 Ilyen körülmények között kérte a Bulus a bolgár adóhatóságtól a 2008. február 14-i adóellenőrzési határozatban kiszámított héa visszatérítését. A kérelmét azonban a hatáskörrel rendelkező adóhatóság elutasította, a Direktor pedig ezt megerősítette.

25 A Bulus az Administrativen sad Sofiához (szófiai közigazgatási bíróság, Bulgária) fordult az e határozattal szembeni keresettel, amelyet e bíróság elutasított.

26 Az Unicredit, a Bulus jogutódja, a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) előtt fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen. Többek között azt állítja, hogy az Administrativen sad Sofia (szófiai közigazgatási bíróság) megsértette a héaalap szerződés felmondása esetén elvégzett csökkentéséhez való jogot, amelyet a héairányelv 90. cikke biztosít.

27 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a héaalap korrekciójához való jog nem alkalmazható, ha ezen adóalapot jogerős adóellenőrzési határozat, nem pedig számla határozza meg, mivel adótartozást megállapító közigazgatási aktusról van szó. Ezenkívül – és feltételezve akár, hogy e korrekcióhoz való jog alkalmazandó – meg kell különböztetni egyrészt azt az időszakot, amely során a törlesztőrészleteket a lízingbe vevő fizette, és amely tekintetében nem kell a héaalapot korrigálni, másrészt azon időszakot, amelynek során a törlesztőrészleteket már nem fizette a lízingbe vevő a részleges nemfizetés miatti felmondásig, és amely tekintetében a szerződés megkötése előtti helyzet visszaállítása a nemzeti jog alapján nem lehetséges. Feltételezve ezért, hogy részleges nemfizetés, nem pedig a héairányelv 90. cikk értelmében vett felmondás esete áll fenn, a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy a bolgár jog egyetlen rendelkezése sem szabályozza az adóellenőrzési határozatban részleges vagy teljes nemfizetés esetén megállapított adóalapcsökkentés módját.

28 Végül a kérdést előterjesztő bíróságban felmerül az a kérdés, hogy korrigálható-e a héaalap a szerződés felmondása és a szerződésben foglalt lejárat közötti időszak tekintetében, mivel nem bizonyították egyrészt, hogy a szerződés tárgyát visszaadták a lízingbe adónak e szerződés lejárta előtt, másrészt hogy a lízingbe vevő tartozásait véglegesen kiegyenlítették e szerződés azon feltételére figyelemmel, amely a teljesítés vétkes elmulasztása miatti felmondás esetén a lízingbe adónak járó kártérítés fizetését írja elő.

29 E körülmények között határozott úgy a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Megengedi-e a [héairányelv] 90. cikkének (1) bekezdése pénzügyi lízingszerződés felmondása esetén az adóalap csökkentését és annak a héának a visszatérítését, amelyet a szerződés teljes érvényességi idejére vonatkozó havi lízingdíjak összegéből származó adóalapon alapuló jogerős adóellenőrzési határozattal állapítottak meg?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: a [héairányelv] 90. cikkének (1) bekezdésében említett esetek közül mely esetre hivatkozhat a tagállammal szemben a lízingbe adó a lízingszerződésnek a fizetendő lízingdíjak részleges nemfizetése miatti felmondása esetén a héa adóalapjának a fizetendő, azonban a fizetés beszüntetésétől a szerződés felmondásának időpontjáig terjedő időtartamra meg nem fizetett részletek mértékében történő csökkentésének elérése céljából, miután a felmondás nem visszaható hatályú, és ezt kikötéssel magában a szerződésben megerősítik?

3) Megengedi-e a [héairányelv] 90. cikkének (2) bekezdése azt a következtetést, hogy az olyan esetben, mint amely a jelen ügyben szerepel, az említett irányelv 90. cikke (1) bekezdésének alóli kivételről van szó?

4) Lehetővé teszi-e a [héairányelv] 90. cikke (1) bekezdésének az értelmezése annak megállapítását, hogy a »felmondásnak« a rendelkezésben használt fogalma azt az esetet is magában foglalja, amikor a lízingbe adó a zárt végű pénzügyi lízingszerződés keretében a lízingbe vevőtől már nem követelheti a lízingdíj megfizetését, mivel a lízingszerződést a szerződésnek a lízingbe vevő általi nemteljesítése miatt felmondta, azonban a szerződés szerint kártérítésre jogosult valamennyi olyan meg nem fizetett lízingdíj összegében, amelyek a lízing érvényességi idejének a végéig esedékessé válnának?”

A Bíróság hatásköréről

30 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a Bíróság az uniós jog értelmezésére kizárólag e jognak az új tagállamban az Európai Unióhoz történő csatlakozásakor kezdődő alkalmazása tekintetében rendelkezik hatáskörrel (2011. szeptember 15-i Słaby és társai ítélet, C-180/10 és C-181/10, EU:C:2011:589, 27. pont; 2018. november 21-i Vădan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 34. pont).

31 Ebből következik többek között, hogy a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel az uniós héairányelvek értelmezésére, ha a szóban forgó adó beszedésének időszaka az érintett tagállam uniós csatlakozását megelőzi (2018. június 27-i Varna Holideis ítélet, C-364/17, EU:C:2018:500, 18. pont).

32 Ezzel szemben a Bíróság rendelkezik hatáskörrel az uniós jog értelmezésére, ha az alapügy tényállása részben a tagállam Unióhoz való csatlakozását követően valósult meg (2010. április 15-i CIBA-ítélet, C-96/08, EU:C:2010:185, 15. pont), vagy ha a tagállam Unióhoz való csatlakozását megelőzően kötött szerződésből erednek, és e helyzet ezen időpontot követően is hatást fejtett ki (lásd analógia útján: 2016. december 15-i Nemec ítélet, C-256/15, EU:C:2016:954, 22. és 23. pont; haszonélvezeti jog szerződésben való alapítását illetően: 2018. március 6-i SEGRO és Horváth ítélet, C-52/16 és C-113/16, EU:C:2018:157, 38. és 40. pont).

33 A jelen ügyben a lízingszerződést 2006 februárjában kötötték, és azt a szerződés tárgyát képező dolog 2006 decemberében való átadásától kellett teljesíteni. Az alapügy tényállása és a beszedési időszak tehát a Bolgár Köztársaság Unióhoz való, 2007. január 1-jei csatlakozását követően valósult meg.

34 Mindazonáltal a tartós jogviszonyt létrehozó szerződésről volt szó, amely a lízingbe vevőt arra kötelezte, hogy 2006. december 28-tól tizenegy éven át fizesse a héaköteles lízingdíjakat. Következésképpen az e szerződésből kialakult helyzet továbbra is kifejtette joghatásait a Bolgár Köztársaság Unióhoz való csatlakozásának időpontja után.

35 Így e szerződés sajátos jellemzőire és arra figyelemmel, hogy annak joghatásai fennmaradtak e tagállam Unióhoz való csatlakozása után, a Bíróság rendelkezik hatáskörrel a szerződés teljesítésének adójogi következményeit érintő előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolására.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

36 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az a lízingszerződés felmondása esetén lehetővé teszi a szerződés teljes időtartama alatt esedékes összes lízingdíj alapján az adóellenőrzési határozatban átalányjelleggel kiszámított héaalap csökkentését, jóllehet ezen adóellenőrzési határozat jogerős, és így adótartozást megállapító „jogerőssé vált közigazgatási aktusnak” minősül.

37 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdése, amely szerint megszűnés, felmondás, elállás, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén a tagállamok kötelesek a héaalapot 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 (2018. december 6-i Tratave ítélet, C-672/17, EU:C:2018:989, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Arra is emlékeztetni kell, hogy bár a héairányelv 273. cikke szerint a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, ezen intézkedések kizárólag az e sajátos cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el az adóalapra vonatkozó szabályoktól. Ugyanis ezen intézkedések csak a lehető legkisebb mértékben sérthetik a héairányelv céljait és elveit, és ezért nem lehet úgy alkalmazni őket, hogy veszélyeztessék a héa semlegességét (2018. december 6-i Tratave ítélet, C-672/17, EU:C:2018:989, 31. és 33. pont).

39 Következésképpen lényeges, hogy az adóalanyok által a héaalap csökkentéséhez való jog adóhatóság előtti gyakorlásához teljesítendő alaki követelmények az annak igazolását lehetővé tévő követelményekre korlátozódjanak, hogy az ügylet megkötését követően az ellenérték egy részét vagy egészét véglegesen nem kapták meg. E tekintetben a nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy ez a helyzet áll-e fenn az érintett tagállam által előírt alaki követelmények esetében (2018. december 6-i Tratave ítélet, C-672/17, EU:C:2018:989, 34. pont).

40 Márpedig az olyan adóellenőrzési határozat meghozatala, mint amely az alapügy tárgyát képezi, nem minősülhet a héairányelv 273. cikke szerinti, a héa pontos behajtásának és az adócsalás megakadályozásának biztosítására irányuló formai követelménynek.

41 Következésképpen az olyan adóellenőrzési határozat meghozatala, mint amely az alapügy tárgyát képezi, önmagában nem igazolhatja, hogy az adóalany később ne hivatkozhasson a héaalap csökkentéséhez való jogra a szerződés felmondása esetén.

42 A fent idézett elvekre figyelemmel ez a helyzet még akkor is, ha – ahogy azt a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza – az adóellenőrzési határozat a nemzeti szabályok alapján „jogerős” jelleget öltött, vagyis vele szemben nincs helye jogorvoslatnak.

43 Ebből következően az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a lízingszerződés felmondása esetén lehetővé teszi a szerződés teljes időtartama alatt esedékes összes lízingdíj alapján az adóellenőrzési határozatban átalányjelleggel kiszámított héaalap csökkentését, jóllehet ezen adóellenőrzési határozat jogerős, és így a nemzeti jog alapján adótartozást megállapító „jogerőssé vált közigazgatási aktusnak” minősül.

A második, a harmadik és a negyedik kérdésről

A negyedik kérdés elfogadhatóságáról

44 A bolgár kormány azzal érvel, hogy a negyedik kérdés elfogadhatatlan. Egyfelől a szerződésnek a teljesítés vétkes elmulasztása miatti felmondása esetén kártérítést előíró feltétele semmis, mivel a nemzeti jogban ellentétes a közrenddel. Másfelől e kérdés az opciót nem tartalmazó lízingszerződésre vonatkozik, miközben alapügy tárgyát képező szerződés éppen vételi opciót foglal magában.

45 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság és a nemzeti bíróságok között az EUMSZ 267. cikkel létrehozott együttműködés keretében kizárólag az ügyben eljáró és a meghozandó határozatért felelős nemzeti bíróság feladata annak értékelése, hogy az ügy sajátos jellemzőire tekintettel az ítélet meghozatalához szükség van-e az előzetes döntéshozatalra, és hogy a Bíróságnak feltett kérdések relevánsak-e. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni (2019. március 5-i Eesti Pagar ítélet, C-349/17, EU:C:2019:172, 47. pont).

46 Ebből következik, hogy a nemzeti bíróság által saját hatáskörében meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, egyáltalán nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hatékonyan megválaszolja (2019. január 23-i M.A. és társai ítélet, C-661/17, EU:C:2019:53, 50. pont).

47 Ezenkívül a Bíróság többször is kimondta, hogy nem feladata, hogy valamely előzetes döntéshozatal iránti kérelem keretén belül nemzeti rendelkezések értelmezése tárgyában határozzon, vagy hogy eldöntse, a kérdést előterjesztő bíróság által adott értelmezés helytálló-e, mivel az ilyen értelmezés a nemzeti bíróságok kizárólagos hatáskörébe tartozik (2017. február 16-i IOS Finance EFC ítélet, C-555/14, EU:C:2017:121, 21. pont; 2017. június 14-i Online Games és társai ítélet, C-685/15, EU:C:2017:452, 45. pont).

48 Végül nem képezi vita tárgyát, hogy Bíróság az EUMSZ 267. cikk keretében nem rendelkezik hatáskörrel arra, hogy az uniós szabályokat meghatározott ügyre alkalmazza. A kérdést előterjesztő bíróság feladata tehát az alapügy megoldásához szükséges jogi értékelések elvégzése. Ezzel szemben a Bíróság feladata, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak megadja az e mérlegelés lefolytatásához szükséges valamennyi információt, adott esetben átfogalmazva az elé terjesztett kérdést (2015. július 2-i NLB Leasing ítélet, C-209/14, EU:C:2015:440, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 A jelen ügyben a bolgár kormány azt állítja, hogy a szerződésnek a teljesítés vétkes elmulasztása miatti felmondása esetén kártérítést előíró szerződési feltétel semmis, mivel a nemzeti jogban ellentétes a közrenddel. Márpedig a Bíróságnak nem feladata sem az, hogy a nemzeti jog értelmezése tárgyában határozzon, sem pedig hogy meggyőződjön a kérdést előterjesztő bíróság által előadott szabályozási háttér és tényállás pontosságáról.

50 Egyébiránt – amint arra a bolgár kormány rámutat – a Bíróság rendelkezésére álló ügyiratokból következik, hogy az alapügy tárgyát képező lízingszerződés tartalmaz vételi opciót. Mindazonáltal első látásra az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben egy helyütt az opció hiányának említése nem olyan jellegű, hogy a feltett kérdést tisztán hipotetikussá tegye. Ezenkívül az előzetes döntéshozatal keretében a Bíróság feladata, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak hasznos választ adjon, adott esetben a neki feltett kérdések átfogalmazásával.

51 Ilyen körülmények között elfogadható a negyedik kérdés, amely – ahogy azt a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló végzés 4. pontjában megjegyzi – vételi opciót tartalmazó lízingszerződésre vonatkozik.

Az ügy érdeméről

52 Az együttesen vizsgálandó második, harmadik és negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 90. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy olyan helyzetben, mint amely az alapügy tárgyát képezi, az e cikk (2) bekezdésében meghatározott, a héaalap csökkentésére vonatkozó kötelezettségtől való eltérés hatálya alá tartozó „felmondásról” vagy „nemfizetésről” van szó egyrészt a fizetések beszüntetése és a szerződés felmondása közötti időszakra vonatkozóan a lízingszerződés alapján fizetendő lízingdíj részbeni megfizetésének hiányában, ha az ilyen felmondás nem jár visszamenőleges hatállyal, másrészt a szerződés lejárat előtti felmondása esetén járó, e szerződés lejártáig nem teljesített összes lízingdíj összegének megfelelő kártérítés fizetésének elmulasztása esetén.

53 A héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi, hogy a tagállamok teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérjenek a jelen ítélet 37. pontjában felidézett szabálytól, amely szerint az adóalapot megfelelő mértékben csökkenteniük kell minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg.

54 Amint azt a Bíróság már megállapította, a szigorúan a teljes vagy részleges nemfizetésre korlátozott ezen eltérési lehetőség azon a megfontoláson alapul, hogy az ellenérték meg nem fizetése bizonyos körülmények között és az érintett tagállamban fennálló joghelyzet okán nehezen és csak ideiglenesen ellenőrizhető (2017. november 23-i Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 17. pont).

55 A vételár meg nem fizetése ugyanis nem helyezi vissza a feleket a szerződés megkötése előtti helyzetükbe. Egyrészt a vevő legalábbis köteles megfizetni teljes nemfizetés esetén az eredetileg megállapított ár egészét, részleges nemfizetés esetén pedig a fennmaradó árrészletet. Másrészt az eladónak főszabály szerint továbbra is fennáll a követelése, amelyre bíróság előtt hivatkozhat (lásd ebben az értelemben: 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet, C-404/16, EU:C:2017:759, 29. pont).

56 Ilyen körülmények között, bár a „megszűnés”, „elállás” és „felmondás” kifejezések olyan helyzetekre hivatkoznak, amelyekben az adósnak a tartozásának kiegyenlítésére irányuló kötelezettsége teljesen megszűnik, illetve egy véglegesen meghatározott összegben kerül megállapításra, a nemfizetésre a nem végleges természetéből következő bizonytalanság jellemző (lásd ebben az értelemben: 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet, C-404/16, EU:C:2017:759, 30. és 31. pont).

57 Először is a fizetések beszüntetésétől a szóban forgó lízingszerződés felmondásáig terjedő időtartam alatt fizetendő lízingdíjakat illetően meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben a lízingbe adó 2015. június 6-tól mondta fel a szerződést. Mivel azonban a felmondás a ZZD 88. cikke alapján csak a jövőre vonatkozik, a lízingszerződésnek a lízingbe vevő által a felmondás előtt meg nem fizetett törlesztőrészletei továbbra is esedékesek, és a lízingbe adónak főszabály szerint továbbra is fennáll a követelése, amelyre bíróság előtt hivatkozhat.

58 Ebből kifolyólag a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti felmondás esetén a héaalap megfelelő mértékű csökkentése nem alkalmazható az ilyen követelésre, amelyet a lízingszerződés felmondása nem kérdőjelez meg.

59 Következésképpen a szerződés felmondását megelőző időszakban esedékes törlesztőrészletek egy része kifizetésének hiánya a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett részleges nemfizetésnek minősül, amely alapján az érintett tagállam – ahogy az a jelen ítélet 53. és 54. pontjából kitűnik – élhet az e cikk (2) bekezdésében biztosított azon lehetőséggel, hogy eltérjen az adóalap csökkentésére vonatkozó kötelezettségtől.

60 E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy az olyan nemzeti rendelkezést, amely az adóalap csökkentését lehetővé tevő esetek felsorolásakor nem említi az ügylet árának meg nem fizetését, úgy kell tekinteni, mint annak eredményét, hogy a tagállam élt a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerint számára biztosított eltérési lehetőséggel (2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 24. pont).

61 Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság kijelenti, hogy a bolgár jogban nincs olyan rendelkezés, amely lehetővé tenné a héaalap nemfizetés esetén való csökkentését, mivel a ZDDS 115. cikke ilyen korrekciót csupán megszüntetés vagy felmondás esetén biztosít. Következésképpen a Bolgár Köztársaságot úgy kell tekinteni, mint amely élt azzal a lehetőséggel, hogy eltérjen az adóalap nemfizetés esetén való csökkentésére vonatkozó kötelezettségtől, így a lízingbe adó nem hivatkozhat az ilyen jogra.

62 Mindamellett a fizetendő összegek behajtásának bizonytalanságát figyelembe lehet venni az adósemlegesség elvének megfelelően, megfosztva az adóalanyt az adóalap csökkentéséhez való jogától mindaddig, amíg a követelés nem válik véglegesen 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. Ily módon a nemzeti hatóságok feladata, hogy az arányosság elvének tiszteletben tartásával és a bíróság ellenőrzése mellett az alkalmazandó nemzeti jog sajátosságaira tekintettel meghatározza az adóalany által a nemfizetés valószínűsíthetően hosszú időtartamára vonatkozóan benyújtandó bizonyítékokat. E módszer ugyanolyan hatékonyan biztosítaná a kitűzött cél elérését, ugyanakkor kevésbé lenne szigorú az adóalany számára, aki biztosítja a héa előfinanszírozását azzal, hogy az államkincstár érdekében beszedi azt (lásd ebben az értelemben: 2017. november 23-i Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 27. pont).

63 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy ilyen megállapítás még inkább érvényes az olyan nemzeti szabályozás összefüggésében, amelynek értelmében a követelés végleges behajthatatlansága a gyakorlatban csak egy évtized után jelenthető ki bizonyossággal. Az ilyen határidő mindenesetre alkalmas arra, hogy likviditási hátrányt okozzon a vállalkozók számára a más tagállamokból származó versenytársaikhoz képest, amennyiben valamely számla meg nem fizetésével szembesülnek, ami nyilvánvalóan alkalmas arra, hogy meghiúsítsa a héairányelv által elérni kívánt adóharmonizáció célját (2017. november 23-i Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 28. pont).

64 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a lízingbe vevő 2009 áprilisától kezdve hagyott fel a fizetendő törlesztőrészletek teljesítésével, vagyis közel kilenc évvel az előzetes döntéshozatalra utaló határozat elfogadása előtt. Márpedig a fentiekből az következik, hogy a neki fizetendő összegek jogalany általi behajtásának hosszú időszakon át való hiánya ahhoz vezet, hogy úgy kell őt tekinteni, mint aki észszerű valószínűséggel hivatkozik arra, hogy a tartozás nem kerül kiegyenlítésre, a nemzeti hatóságoknak pedig bíróság felülvizsgálata mellett meg kell győződniük arról, hogy ez a helyzet áll fenn az e célból benyújtott bizonyítékokat figyelembe véve.

65 Ilyen körülmények között, mivel a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében biztosított eltérési lehetőségnek csupán annyi a célja, hogy küzdjön a fizetendő összegek behajtásával kapcsolatos bizonytalansággal szemben, e rendelkezés nem alkalmazható olyan helyzetben, mint amely az alapeljárás tárgya, fenntartva az a lehetőséget, hogy az adóalap újra megnövelhető, ha mégis fizetésre kerül sor.

66 Másodszor a szerződés idő előtti felmondása esetén járó kártérítést illetően az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a lízingszerződés értelmében a lízingbe adó a teljesítés vétkes elmulasztása miatti felmondás esetén követelhette, hogy a lízingbe vevő a szerződés teljes időtartama alatt meg nem fizetett összes lízingdíj összegével megegyező kártérítést fizessen, levonva az eszközök maradványértékét és az ügylet finanszírozására alkalmazandó kamatmérték alapján számított éves díjat. Következésképpen a lízingszerződés törlesztőrészleteit lehet úgy tekinteni, mint amelyek a felmondás időpontját követően esedékesek, ha nem kell ezzel ellentétes nemzeti rendelkezéseket alkalmazni.

67 E tekintetben a Direktor, a bolgár kormány és az Európai Bizottság azt állítja, hogy a kártérítés címén megállapított kifizetés nem minősül valódi, felmondás esetén járó kártérítésnek, hanem a szerződés tárgyát képező ügylet ellenértékének, és mint ilyen héaköteles.

68 Emlékeztetni kell tehát arra, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.

69 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy az „ellenszolgáltatás fejében teljesített ügylet” csak a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását feltételezi. Az ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (2019. január 10-i A -ítélet, C-410/17, EU:C:2019:12, 31. pont).

70 Konkrétabban a Bíróság megállapította, hogy azt az előre meghatározott összeget, amelyet valamely gazdasági szereplő a minimális hűségidőt előíró, szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződésnek az ügyfele általi vagy ez utóbbinak felróható okból, idő előtt történő felmondása esetén szed be, és amely összeg azon összegnek felel meg, amelyet e gazdasági szereplő e felmondás hiányában az említett időszak fennmaradó idejére szedett volna be, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás díjazásának kell minősíteni, és mint ilyet, ezen adó hatálya alá tartozónak kell tekinteni, jóllehet az ilyen felmondás a szerződésben foglalt termékek vagy szolgáltatások a szerződés szerinti minimális hűségidő lejárta előtti megszüntetéséhez vezet (lásd ebben az értelemben: 2018. november 22-i MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet, C-295/17, EU:C:2018:942, 12., 45. és 57. pont).

71 A jelen ügyben, ami először is azt a feltételt illeti, hogy a teljesített szolgáltatásnyújtás és az átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot megalapozó kölcsönös szolgáltatások álljanak fenn, meg kell állapítani, hogy a szóban forgó törlesztőrészleteknek a felmondás esetén járó kártérítésként való kifizetése a szerződés alkotóeleme, ha a feleket összekötő jogviszony fennállása az említett törlesztőrészletek fizetésétől függ.

72 A Bíróság rendelkezésére álló tényezőkből ugyanis kitűnik, hogy a szóban forgó lízingszerződés keretében a lízingbe adó vállalta, hogy megvásárolja a lízingbe vevő által megjelölt telket, hogy ott épületet építsen fel, valamint a telket és az épületet a lízingbe vevő rendelkezésére bocsássa. Ellenértékként a lízingbe vevőnek havi 833,78 eurónyi lízingdíjat kellett fizetnie 132 hónap, azaz tizenegy év alatt, ezzel finanszírozva az ügyletet az e szerződéshez mellékelt ütemezésnek megfelelően. A 2010. október 29-i megállapodásban a felek egyébként rögzítették, hogy a lízing tárgyát képező dolog építése befejeződött.

73 Ezenkívül a szerződés annak lejárta előtti felmondása esetén fizetendő összeg – ahogy arra a jelen ítélet 66. pontja kitér – kizárólag a szerződés teljes időtartama alatt meg nem fizetett összes lízingdíj összegének felel meg. Ki van tehát zárva mind az ügylet finanszírozására alkalmazandó kamatmérték alapján számított éves díj, mind pedig az eszközök maradványértéke, amely csak az opció lehívása esetén követelhető. Következésképpen a szerződés idő előtti felmondása esetén járó összeg megfizetése lehetővé teszi a lízingbe adónak, hogy ugyanolyan jövedelemben részesüljön, mint amelyet ennek hiányában kapott volna. Ebből következik, hogy olyan szerződéstípus keretében, mint amely az alapügy tárgyát képezi, a felmondás nem változtatja meg a szerződéses jogviszony gazdasági tartalmát.

74 Így meg kell állapítani, hogy az olyan szerződésben, mint amely az alapügy tárgyát képezi, a lízingbe vevő által a lízingbe adó számára fizetett összeg ellenértéke a lízingbe vevő azon joga, hogy igénybe vegye a szerződésből következő kötelezettségeknek az e gazdasági szereplő általi teljesítését, még akkor is, ha ezen lízingbe vevő a neki felróható okból nem kívánja vagy nem tudja érvényesíteni e jogot. Gyakorlatilag nincs jelentősége annak, hogy a lízingbe vevő rendelkezett-e még a dologgal a szerződés felmondásának időpontjától, mivel a lízingbe adó lehetővé tette a lízingbe vevőnek, hogy igénybe vegye a szerződésből eredő szolgáltatásokat, így annak megszüntetése neki nem volt felróható.

75 Ami ezt követően azt a feltételt illeti, hogy a fizetett összegek valamely egyedileg meghatározható szolgáltatás tényleges ellenértékének minősüljenek, emlékeztetni kell arra, hogy olyan helyzetben, mint amely alapügy tárgyát képezi, lízingbe adót terhelő kötelezettségeket és a szerződés idő előtti felmondása esetén a lízingbe vevőnek számlázott összeget e szerződés megkötésekor határozták meg. Ezenkívül az idő előtti felmondás esetén fizetendő összeg a később lejáró törlesztőrészletek teljes összegének felel meg, amely részletek azonnal követelhetők, anélkül hogy a szerződéses jogviszony gazdasági tartalma módosulna.

76 Ebből kifolyólag az idő előtti felmondás esetén fizetendő összeg úgy tekintendő, mint amely azon teljes összeg részét képezi, amelyet a lízingbe vevő köteles volt fizetni a szerződéses kötelezettségek lízingbe adó általi teljesítéséért.

77 Az a körülmény, hogy a bolgár adóhatóság a szerződés teljes időtartama alatt fizetendő összes lízingdíjjal megegyező adóalapból kiindulva számította ki a héát – amit a Bulus láthatóan nem vitatott –, megerősíti egyébiránt, hogy a szóban forgó összegek önálló és egyedileg meghatározható szolgáltatás ellenértékének minősülnek.

78 Következésképpen az olyan, felmondás esetén járó kártérítés, mint amely az alapügy tárgyát képezi, a lízingszerződés tárgyát képező ügylet ellenértékének kell tekinteni, és mint ilyen héaköteles.

79 Ebből kifolyólag meg kell határozni, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „felmondásról” vagy „nemfizetésről” van-e szó akkor, amikor a felmondástól a szerződés lejártáig meg nem fizetett összes lízingdíj összegének megfelelő törlesztőrészleteket nem teljesítik.

80 Ahogy az a jelen ítélet 66. pontjából kitűnik, az ilyen összeget esedékesnek tekinthetők, így a lízingbe adó főszabály szerint továbbra is rendelkezik a követelése felett, és bíróság előtt hivatkozhat rá. A szerződés felmondását követő időszakban esedékes törlesztőrészletek behajtása – első ránézésre – bizonytalan jellegű.

81 Végeredményben, mivel az adóalany észszerű valószínűséggel hivatkozik arra, hogy a szerződés felmondását megelőző törlesztőrészleteknek megfelelő tartozás nem kerül kiegyenlítésre, tekintettel arra, hogy a fizetendő összegeket közel kilenc év alatt nem hajtották be, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, meg kell állapítani, hogy olyan jogvitában, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, e valószínűség a szerződés felmondását követő törlesztőrészletekre is alkalmazandó.

82 Ilyen körülmények között a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében biztosított eltérési lehetőség nem alkalmazható a szerződés felmondását követő időszakra, fenntartva azt a lehetőséget, hogy az adóalap újra megnövelhető, ha mégis fizetésre kerül sor.

83 Következésképpen a második, harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkét úgy kell értelmezni, hogy olyan helyzetben, mint amely az alapügy tárgyát képezi, egyrészt a fizetések beszüntetése és a szerződés nem visszamenőleges felmondása közötti időszakra vonatkozóan a lízingszerződés alapján fizetendő lízingdíj részbeni megfizetésének hiánya, másrészt a szerződés lejárat előtti felmondása esetén járó, e szerződés lejártáig nem teljesített összes lízingdíj összegének megfelelő kártérítés fizetésének elmaradása az e cikk (2) bekezdésében meghatározott, a héaalap csökkentésére vonatkozó kötelezettségtől való eltérés hatálya alá tartozó nemfizetés esetének minősül, kivéve ha az adóalany észszerű valószínűséggel hivatkozik arra, hogy a tartozás nem kerül kiegyenlítésre, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

A költségekről

84 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a lízingszerződés felmondása esetén lehetővé teszi a szerződés teljes időtartama alatt esedékes összes lízingdíj alapján az adóellenőrzési határozatban átalányjelleggel kiszámított hozzáadottértékadó-alap csökkentését, jóllehet ezen adóellenőrzési határozat jogerős, és így a nemzeti jog alapján adótartozást megállapító „jogerőssé vált közigazgatási aktusnak” minősül.

2) A 2006/112 irányelv 90. cikkét úgy kell értelmezni, hogy olyan helyzetben, mint amely az alapügy tárgyát képezi, egyrészt a fizetések beszüntetése és a szerződés nem visszamenőleges felmondása közötti időszakra vonatkozóan a lízingszerződés alapján fizetendő lízingdíj részbeni megfizetésének hiánya, másrészt a szerződés lejárat előtti felmondása esetén járó, e szerződés lejártáig nem teljesített összes lízingdíj összegének megfelelő kártérítés fizetésének elmaradása az e cikk (2) bekezdésében meghatározott, a hozzáadottérték-adó alapjának csökkentésére vonatkozó kötelezettségtől való eltérés hatálya alá tartozó nemfizetés esetének minősül, kivéve ha az adóalany észszerű valószínűséggel hivatkozik arra, hogy a tartozás nem kerül kiegyenlítésre, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

Aláírások