A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2020. június 11.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – 90. és 273. cikk – Adóalap – Csökkentés – Megtagadás – Nemfizetés – A követelését az adóssal szemben indított csődeljárásban be nem jelentő adóalany – Az adósemlegesség és az arányosság elve – Közvetlen hatály”

A C-146/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság, Szlovénia) a Bírósághoz 2019. február 21-én érkezett, 2019. január 30-i határozatával terjesztett elő

az **SCT, d.d.**, csődeljárás alatt,

és

a **Szlovén Köztársaság**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: P. G. Xuereb tanácselnök, T. von Danwitz és A. Kumin (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: M. Longar tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2020. február 26-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az SCT d.d., csődeljárás alatt, képviseletében S. Pušenjak odvetnica,

– a szlovén kormány képviseletében T. Mihelič Žitko és V. Klemenc, meghatalmazotti minőségben,

– a cseh kormány képviseletében M. Smolek, O. Serdula és J. Vláčil, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. Galluzzo avvocato dello Stato,

– az Európai Bizottság képviseletében N. Gossement és M. Kocjan, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: szlovén.

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 90. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a csődeljárás alatt álló SCT d.d. és a Szlovén Köztársaság között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy megtagadták az SCT-től az általa felszámított, nem behajtott követeléseket terhelő hozzáadottérték-adó (héa) összegének korrekcióját amiatt, hogy e társaság nem jelentette be ezen követeléseket a hitelezőivel szemben indított csődeljárásokban.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 90. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Elállás, a teljesítés meghiúsulása [helyesen: Megszűnés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

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

4 Ugyanezen irányelv 273. cikke előírja:

„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 szlovén jog

5 A Zakon o davku na dodano vrednost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: ZDDV-1) 39. cikkének (2)–(4) bekezdése a következőket írja elő:

„(2) Megrendelés visszavonása, visszautasítása vagy az ügylet teljesítése utáni árcsökkentés esetén az adóalapot megfelelő mértékben csökkenteni kell. Az adóalany korrigálhatja (csökkentheti) a felszámított héa összegét, amennyiben a termék beszerzőjét vagy a szolgáltatás igénybevevőjét írásban értesíti arról a héaösszegről, amelynek levonására ez utóbbi nem jogosult.

(3) Az adóalany szintén korrigálhatja (csökkentheti) a felszámított héa összegét, amennyiben az lezárt fizetésképtelenségi eljárást elismerő, jogerőssé vált bírósági határozat vagy lezárult csődegyezségi eljárás alapján nem vagy részben nem került megfizetésre. Ugyanígy járhat el az az adóalany is, akinek vonatkozásában jogerős bírósági határozatot hoztak a végrehajtási eljárás felfüggesztése tárgyában, vagy olyan más okiratot kapott kézhez, amelyből az következik, hogy a már lezárt végrehajtási eljárás során a részére nem vagy nem teljes egészében került sor kifizetésre, mivel a bíróság törölte az adóst a nyilvántartásából vagy más vonatkozó nyilvántartásból. Ha az adóalany részére utólag teljes egészében vagy részben megfizetik azon általa értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás ellenértékét, amelynek tekintetében az adóalapját a jelen bekezdésnek megfelelően helyesbítette, a héát a kapott összeg után fizeti meg.

(4) Az előző bekezdéstől függetlenül az adóalany korrigálhatja (csökkentheti) a csődegyezségre irányuló eljárás vagy a felszámolási eljárás során általa bejelentett, elismert követelés vonatkozásában felszámított és meg nem fizetett héa összegét.”

6 A Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (a pénzügyi műveletekről, a fizetésképtelenségi eljárásokról és a kényszerfelszámolásról szóló törvény; a továbbiakban: ZFPPIPP ») 296. cikke értelmében:

„(1) A hitelezőknek a csődeljárásban – a törvény alapján nem bejelentésköteles követelések kivételével – a fizetésképtelen adóssal szemben fennálló valamennyi követelésüket be kell jelenteniük.

[…]

(5) Amennyiben a hitelező a követelések bejelentésére e cikk […] (1) bekezdésében rögzített határidőt nem tartja be, a fizetésképtelen adóssal szemben fennálló követelése megszűnik, és a bíróság az elkésett kérelmet elutasítja.

[…]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7 Az SCT a 2014. április hónapra vonatkozó adómegállapítási időszak tekintetében meg nem fizetett követelésekhez kapcsolódóan 272 471 euró összegű héakorrekciót hajtott végre, amely két olyan társasággal szemben állt fenn, amelyek tekintetében a lefolytatott csődeljárás 2013 júniusában jogerősen lezárásra került.

8 Az illetékes adóhatóság adóellenőrzés keretében megállapította, hogy az SJT nem jelentette be e követeléseket az érintett fizetésképtelenségi eljárásokban, és hogy a ZFPPIPP 296. cikke alapján az említett követelések megszűntek. Ez alapján arra a következtetésre jutott, hogy a héacsökkentéshez szükséges feltételek nem teljesültek.

9 Jogorvoslati eljárás keretében a másodfokú adóhatóság megerősítette az SCT azon álláspontját, hogy a ZDDV-1 39. cikkének (3) bekezdéséből az következik, hogy az adóalany a csődeljárás megszüntetésének elrendeléséről szóló jogerős végzés alapján a felszámított héát kizárólag abban az esetben korrigálhatja, ha bejelentette a követeléseit a fizetésképtelen adóssal szemben. Az adóalany e bejelentéssel egyúttal azt is jelzi, hogy a követelése továbbra is fennáll, ami különös jelentőséggel bír abban az esetben, ha a jelen ügyhöz hasonlóan kapcsolt jogalanyokkal szemben fennálló követelésekről van szó.

10 Az SCT által benyújtott kereset tárgyában eljáró elsőfokú közigazgatási bíróság helybenhagyta az adóhatóság határozatait. E tekintetben a héairányelv 90. cikkére hivatkozott. Az említett bíróság álláspontja szerint jóllehet e cikk (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az ügylet teljesítése utáni

nemfizetés esetén az adóalapot megfelelő mértékben csökkenteni kell, az említett cikk (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára az attól való eltérést. Márpedig a szlovén jogalkotó élt ezzel az eltérési lehetőséggel.

11 A Vrhovno sodišče hez (legfelsőbb bíróság, Szlovénia) benyújtott felülvizsgálati kérelemben az SCT előadja, hogy a ZDDV-1 39. cikkének (3) bekezdése nem minősül a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében meghatározott kötelezettségektől való eltérésnek, hanem az kizárólag azokat a feltételeket határozza meg, amelyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy az adóalapot csökkenteni lehessen. Ily módon e 39. cikk (3) bekezdése nem felel meg az ezen irányelv 90. cikke (2) bekezdése alkalmazásának.

12 A Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság) pontosítja, hogy a ZDDV-1 39. cikkének (2) bekezdése, amely felsorolja azokat az eseteket, amelyek között a héalapot csökkenteni kell, nem említi a nemfizetés eseteit. Ebből az következik, hogy a szlovén jogalkotó élt a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében foglaltakkal, így ezen esetek tekintetében a héaalap csökkentéséhez való jog alóli kivételt írt elő.

13 E bíróság szerint ugyanakkor a ZDDV-1 39. cikkének (3) bekezdéséből arra lehet következtetni, hogy a szlovén jogalkotó mindazonáltal négy, kimerítő jelleggel felsorolt esetet ír elő, amelyekben még nemfizetés esetén is biztosítják az adóalanyok számára az adóalap csökkentését, ami következésképpen „kivételnek” minősül. E kivételes esetek abból erednek, hogy az adóalany számára nincs lehetőség a követelése teljes egészében való kielégítésére. Ugyanakkor a héaalap csökkentéséhez való jog elismerését illetően, az meghatározott cselekményeket követel meg az adóalany részéről. Így ez utóbbinak megfelelő jogi eljárás keretében kibocsátott hivatalos igazolásokkal kell bizonyítania, hogy e követelés behajtására nincs lehetőség.

14 Az említett bíróság úgy véli, hogy az adóalap csökkentésére vonatkozó lehetőségnek a ZDDV-1 39. cikkéből következő korlátozása ellentétesnek tekinthető a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésével, mivel ily módon a csökkentésre nincs lehetőség minden olyan esetben, amikor valamely követelés meg nem fizetése véglegessé válik, hanem e lehetőséget, épp ellenkezőleg, további olyan követelményeknek rendeli alá, amelyeket az adóalanynak teljesítenie kell.

15 Ebben az összefüggésben a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság) arra keresi a választ, hogy a héarendszert szabályozó elvekre tekintettel mindazonáltal megengedhető-e, hogy a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében előírt kivételek alapján nemfizetés esetén megtagadják a héaalap csökkentéséhez való jogot, amennyiben az adóalany, jóllehet nem vett részt adócsalásban vagy adókikerülésben, nem járt el a követelése behajtásához és az állam részére fizetendő héa megfizetésének biztosításához szükséges kellő körültekintéssel.

16 A héaalany ugyanis továbbra is ezen adó beszedési rendszerének egyik alapvető eleme marad, és az ezen beszedéssel, valamint a felszámított héa visszatérítésével összefüggésben az állam érdekében jár el. Ha ezen adóalany számára minden olyan esetben elismernék a héaalap csökkentéséhez való jogot, amikor a követelések nem nyernek kielégítést, ebből következően akkor is, amikor maga az adóalany nem teljesíti a héarendszerből eredő kötelezettségeit, megfosztanák az államot attól, hogy beszedhesse az őt megillető felszámított héát.

17 Abban az esetben, ha az uniós jogalkotó által a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése alapján a tagállam számára biztosított hatáskör úgy értelmezhető, hogy az lehetővé teszi a nemzeti jogalkotó számára, hogy korlátozza a héaalap végleges nemfizetés miatt való csökkentésének lehetőségét, e bíróság ugyanakkor arra keresi a választ, hogy a héairányelv értelmében szükséges-e biztosítani az adóalany számára az annak bizonyítására vonatkozó lehetőségét, hogy e követelések behajtására még azok csődeljárás keretében való bejelentése esetén sem került volna sor, vagy hogy a bejelentés elmulasztását igazoló más észszerű indokok állnak fenn.

18 Végül az említett bíróság arra a kérdésre is választ vár, hogy úgy tekinthető-e, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése többek között abban az esetben is közvetlen hatállyal bír, ha a nemzeti jogalkotó túllépte az ezen irányelv 90. cikkének (2) bekezdésében meghatározott eltérésekre vonatkozó szabályozás megengedett keretét.

19 E körülmények között a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Értelmezhető-e úgy a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése, hogy az végleges nemfizetés esetén is lehetővé teszi az eltérést a héaalap csökkentéséhez való jogtól, amennyiben a végleges nemfizetés abból ered, hogy az adóalany nem a megfelelő magatartást tanúsította, például, mint a jelen ügyben is, az említett adóalany adósával szemben indított csődeljárásban a követelést nem jelentette be?

2) Abban az esetben is, ha elfogadható az ilyen eltérés a héaalap csökkentéséhez való jogtól, ugyanúgy fennáll-e az ezen adóalap nemfizetés miatti csökkentéséhez való jog, ha az adóalany bizonyítja, hogy követeléseit akkor sem elégítették volna ki, ha azokat a csődeljárásban bejelentette volna, illetve bizonyítja, hogy észszerű okai voltak annak, hogy követelését nem jelentette be?

3) Abban az esetben is közvetlen hatálya van-e a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének, ha a tagállami jogalkotó túllépte a 90. cikk (2) bekezdésében meghatározott eltérések elfogadható szabályozási kereteit?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdésről

20 Első és második kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdését, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében megtagadják az adóalanytól a behajthatatlan követelés után felszámított héa csökkentéséhez való jogot, amennyiben a hitelezőjével szemben indított csődeljárásban nem jelentette be e követelést, még akkor is, ha ezen adóalany bizonyítja, hogy az említett követelés még annak bejelentése esetén sem került volna behajtásra, vagy hogy észszerű indokai voltak annak, hogy az érintett követelés bejelentésére nem került sor.

21 E kérdés megválaszolása érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése, amely a megszűnés, felmondás, elállás, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az ügylet teljesítése utáni árengedmény eseteire vonatkozik, az adóalap csökkentésére, ebből következően pedig az adóalany által fizetendő héa összegének csökkentésére kötelezi a tagállamokat minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg. E rendelkezés a héairányelv alapvető elvének kifejeződése, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amelyből az következik, hogy az adóhatóság a héa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett (2018. december 6-i Tratave ítélet, C-672/17, EU:C:2018:989, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 Ezen irányelv 90. cikkének (2) bekezdése kétségtelenül lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az ügylet árának teljes vagy részleges nemfizetése esetén eltérjenek e szabálytól. Ily módon az adóalanyok nem hivatkozhatnak e cikk (1) bekezdése alapján a héaalapjuk csökkentéséhez való jogra, amennyiben az érintett tagállam élni kívánt ezen eltéréssel (lásd ebben az értelemben: 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 23. pont).

23 Az ezen, szigorúan a teljes vagy részleges nemfizetésre korlátozott eltérési lehetőség ugyanakkor azon a megfontoláson alapul, hogy az ellenérték meg nem fizetése bizonyos körülmények között és az érintett tagállamban fennálló joghelyzet okán, adott esetben, nehezen és csak ideiglenesen ellenőrizhető (2018. február 22-i T-2 ítélet, C-396/16, EU:C:2018:109, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Ebből következően az említett eltérési lehetőség csak arra irányul, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára, hogy küzdjenek a fizetendő összegek behajtásával kapcsolatos bizonytalansággal szemben, és nem azt a kérdést szabályozza, hogy nemfizetés esetén el lehet-e tekinteni az adóalap-csökkentéstől (2019. október 24-i Porr Építési Kft. végzés, C-292/19, nem tették közzé, EU:C:2019:901, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Ugyanis azon lehetőség elismerése, hogy a tagállamok ilyen esetben bármely héaalap-csökkentést kizárjanak, ellentétes lenne a héasemlegesség elvével, amelyből többek között az következik, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást teljes egészében mentesíteni kell azon gazdasági tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, amely maga is héaköteles (2019. október 24-i Porr Építési Kft. végzés, C-292/19, nem tették közzé, EU:C:2019:901, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 A Bíróság e tekintetben megállapította, hogy az a helyzet, amelyet az adósnak a hitelezőivel szemben fennálló kötelezettségei végleges csökkentése jellemez, nem minősíthető a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „nemfizetésnek” (2019. október 24-i Porr Építési Kft. végzés, C-292/19, nem tették közzé, EU:C:2019:901, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Így ilyen esetben a tagállamoknak lehetővé kell tenniük a héaalap-csökkentést, ha az adóalany bizonyítani tudja, hogy az adósával szemben fennálló követelés véglegesen behajthatatlanná vált (2019. október 24-i Porr Építési Kft. végzés, C-292/19, nem tették közzé, EU:C:2019:901, 29. pont).

28 A jelen ügyben úgy tűnik, hogy az alapügyben szóban forgó követelések véglegesen behajthatatlanná váltak.

29 A ZFPPIPP 296. cikke (5) bekezdésének megfelelően ugyanis amennyiben e követeléseket az érintett adósokkal szemben indított csődeljárások keretében nem jelentik be, azok megszűnnek, e mulasztás pedig ennélfogva az utóbbiak SCT-vel szemben fennálló kötelezettségeinek a végleges csökkenését eredményezi. Másfelől mindenesetre nem vitatott, hogy e csődeljárások jogerősen lezárultak, és hogy az említett eljárások eredményeképpen az SCT részéről az adósaival szemben fennálló követelések nem kerültek behajtásra.

30 Az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzet ebből következően nem minősíthető a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „nemfizetésnek”, hanem az e cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik, amelyből az következik, hogy amennyiben az adóalany nem kapja meg az ellenértéket, az érintett tagállam köteles csökkenteni a héaalapot.

31 Márpedig a jelen ügyben az adóalap csökkentéséhez való jogot azzal az indokkal tagadták meg az SCT-től, hogy e társaság nem tartotta tiszteletben a nemzeti jogból eredő azon követelményt, amely szerint ezen adóalap-csökkentés feltétele a csődeljárás során be nem hajtott követeléseknek az adóalany által való bejelentése.

32 A szlovén kormány arra hivatkozik, hogy e követelmény a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésén és 273. cikkén alapul, amelyek mérlegelési jogkört ismernek el a tagállamok számára azon feltételek és kötelezettségek meghatározása tekintetében, amelyeket az adóalanyoknak az adóalap csökkentése érdekében teljesíteniük kell az adóhatósággal szemben.

33 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének megfelelően az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

34 Másfelől ezen irányelv 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 említett irányelv 3. fejezetében meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására használják fel.

35 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, e rendelkezések az utóbbiak számára mérlegelési mozgásteret biztosítanak különösen azon alaki követelmények tekintetében, amelyeket az adóalanyoknak az adóhatóságok előtt teljesíteniük kell annak érdekében, hogy az adóalapot csökkentsék (2018. december 6-i Tratave ítélet, C-672/17, EU:C:2018:989, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Mindazonáltal a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozását célzó intézkedések kizárólag az e 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, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 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, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A jelen esetben az alapügyben szóban forgó azon követelmény, amely nemfizetés esetén a héaalap megfelelő mértékű csökkentését attól teszi függővé, hogy az adóalanynak az adóssal szemben indított csődeljárásban be kell jelentenie a meg nem fizetett követeléseket, főszabály szerint alkalmas arra, hogy hozzájáruljon mind a héa pontos beszedésének biztosításához és az adócsalás megakadályozásához, mind pedig az adóbevétel-kiesés veszélyének elkerüléséhez, ily módon pedig a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésében és 273. cikkében előírt jogszerű célokat szolgál (lásd ebben az értelemben: 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet, C-588/10, EU:C:2012:40, 32. és 33. pont; 2018. december 6-i Tratave ítélet, C-672/17, EU:C:2018:989, 35. és 36. pont).

39 Márpedig, először is, a csalás megelőzésére irányuló célt illetően, még ha az alapügyben szóban forgóhoz hasonló követelmény megelőzheti is az államot érő valamely kárt, amennyiben a követelését a csődeljárásban be nem jelentő adóalany passzivitása az ezen adóalany és az adósa közötti összejátszásra utaló cselekmények következménye, meg kell jegyezni, hogy e követelménynek a bejelentés elmaradása esetén való alkalmazása az adóalap-csökkentés szisztematikus megtagadását eredményezi, ami az adócsalás olyan általános vélelméhez vezet, amely meghaladja az adócsalás elkerülésére irányuló cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd analógia útján: 2017. szeptember 7-i Eqiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Hozzá kell tenni, hogy a Bíróság rendelkezésére álló iratok alapján az alapügy tényállásából semmilyen, adócsalásra vagy visszaélésre utaló jel nem következik.

41 Ami, másodszor, az adóbevétel-kiesés veszélyének elhárítására irányuló célt illeti, meg kell állapítani, hogy amennyiben a követelés adóssal szemben indított csődeljárásban való bejelentésének elmulasztása azzal a következménnyel jár, hogy a fizetésképtelen adóssal fennálló jogviszonyokban a ZFPPIPP

296. cikke (5) bekezdésének megfelelően megszűnik e követelés, az adóalany szükségszerűen elveszíti annak esélyét, hogy követelése – akár részlegesen – behajtásra kerüljön, ami adott esetben az érintett tagállam megkárosítását eredményezi.

42 Ezen túlmenően – amint arra a szlovén kormány anélkül hivatkozott, hogy ezt bárki vitatta volna – valamely követelésnek a csődeljárásban való puszta bejelentése a pénzügyi és adminisztratív terhek szempontjából nem tekinthető túlzottan megterhelőnek.

43 Ugyanakkor, amennyiben valamely adóalany bizonyítja, hogy követelése még annak bejelentése esetén sem került volna behajtásra, az adóalap csökkentésének a megtagadása és a gazdasági tevékenysége keretében be nem szedett héaösszeg adózóra hárítása meghaladja az adóbevétel-kiesés veszélyének elhárítására irányuló cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet, C-127/18, EU:C:2019:377, 27. pont). Ebben az esetben ugyanis az érintett követelés bejelentése révén az államot érő semmilyen további kárt nem lehetett volna elkerülni.

44 Végezetül, ami a kérdést előterjesztő bíróság arra vonatkozó kérdését illeti, hogy az adóalanynak akkor is lehetőséggel kell-e rendelkeznie az adóalap csökkentésére, ha észszerű indokok állnak fenn arra nézve, hogy eltekintsen a követelés bejelentésétől, sem az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, sem pedig a Bíróság elé terjesztett észrevételekből nem tűnik ki, hogy a jelen ügyben az SCT az adóeljárás keretében ilyen indokokra hivatkozott volna. Az ezen eset és az alapeljárás tárgya közötti kapcsolat hiányában e kérdést nem kell megvizsgálni.

45 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első és második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében megtagadják az adóalanytól a behajthatatlan követelés után felszámított héa csökkentéséhez való jogot, amennyiben a hitelezőjével szemben indított csődeljárásban nem jelentette be e követelést, még akkor is, ha ezen adóalany bizonyítja, hogy az említett követelés még annak bejelentése esetén sem került volna behajtásra.

A harmadik kérdésről

46 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy milyen következtetéseket kell levonni abból a feltételezésből, hogy az a követelmény, amely nemfizetés esetén az adóalap megfelelő mértékű csökkentését a meg nem fizetett követelésnek az adóalany által az adóssal szemben indított csődeljárásban történő bejelentésétől teszi függővé, ellentétes a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésével.

47 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróság a belső jog alkalmazásakor köteles azt úgy értelmezni, hogy a szóban forgó irányelv eredményének eléréséhez a lehető legteljesebb mértékig figyelembe veszi annak szövegét és célját, következésképpen kötelesek megfelelni az EUMSZ 288. cikk harmadik bekezdésének. A nemzeti jog uniós joggal összhangban álló értelmezésének e követelménye ugyanis az EUM-Szerződés rendszeréből következik, legalábbis annyiban, hogy lehetővé teszi a nemzeti bíróságnak, hogy az előtte folyamatban lévő ügyek elbírálása során hatáskörének megfelelően biztosítsa az uniós jog teljes érvényesülését (2017. július 6-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-254/16, EU:C:2017:522, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Amennyiben a nemzeti jogszabályoknak az uniós jog követelményeivel összhangban álló értelmezése nem lehetséges, a nemzeti bíróságnak mint tagállami szervnek – hatásköre keretében – kötelessége, hogy mellőzze a nemzeti jog mindazon rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek ellentétesek az uniós jognak a folyamatban lévő jogvitában közvetlen hatállyal bíró rendelkezésével (2019. december 19-i Deutsche Umwelthilfe ítélet, C-752/18, EU:C:2019:1114, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 Ami a jelen esetben a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését illeti, amint arra a jelen ítélet 33. pontja emlékeztet, e rendelkezés előírja, hogy az érintett esetekben az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

50 Jóllehet e cikk így a csökkentés összegének meghatározásához szükséges intézkedések elfogadása során bizonyos mérlegelési mozgásteret enged a tagállamoknak, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy ez a körülmény nem érinti az említett cikk szerinti esetekben az adóalap csökkentésének biztosítására irányuló kötelezettség egyértelmű és feltétlen jellegét. Ennélfogva tehát teljesülnek a közvetlen hatály gyakorlásához szükséges feltételek (2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a nemzeti bíróságnak – arra vonatkozó kötelezettsége alapján, hogy megtegye a megfelelő intézkedéseket e rendelkezés végrehajtásának biztosítása érdekében – a nemzeti jogot e rendelkezéssel összhangban kell értelmeznie, vagy ha az ilyen összhangban álló értelmezés lehetetlen, mellőznie kell a nemzeti jog bármely rendelkezésének alkalmazását, amelynek alkalmazása az említett rendelkezéssel ellentétes eredményre vezetne.

A költségekről

52 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 (1) bekezdését és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében megtagadják az adóalanytól a behajthatatlan követelés után felszámított hozzáadottérték-adó csökkentéséhez való jogot, amennyiben a hitelezőjével szemben indított csődeljárásban nem jelentette be e követelést, még akkor is, ha ezen adóalany bizonyítja, hogy az említett követelés még annak bejelentése esetén sem került volna behajtásra.**

2) **A 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a nemzeti bíróságnak – arra vonatkozó kötelezettsége alapján, hogy megtegye a megfelelő intézkedéseket e rendelkezés végrehajtásának biztosítása érdekében – a nemzeti jogot e rendelkezéssel összhangban kell értelmeznie, vagy ha az ilyen összhangban álló értelmezés lehetetlen, mellőznie kell a nemzeti jog bármely rendelkezésének alkalmazását, amelynek alkalmazása az említett rendelkezéssel ellentétes eredményre vezetne.**

Aláírások