A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2024. február 29.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 90. cikk (2) bekezdésében előírt eltérés – Adóalap – Az adóalap csökkentése – Az ár teljes vagy részleges meg nem fizetése – A héaalap utólagos csökkentésének kérelmezésére nyitva álló jogvesztő határidő – A jogvesztő határidő kezdetének időpontja – Az adóalany kamatok iránti igénye”

A C-314/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2022. május 11-én érkezett, 2022. május 4-i határozatával terjesztett elő

a **„Consortium Remi Group” AD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: Csehi Z. tanácselnök (előadó), M. Ilešič és D. Gratsias bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: R. Stefanova-Kamisheva tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2023. május 12-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviseletében M. Koleva és S. Petkov,

– a bolgár kormány képviseletében T. Mitova, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

– az Európai Bizottság képviseletében D. Drambozova és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2023. szeptember 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem többek között 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 „Consortium Remi Group” AD és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság várnai jogorvoslati, valamint adó- és társadalombiztosítási igazgatóságának igazgatója, Bulgária) (a továbbiakban: igazgató) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy az utóbbi megtagadta a Consortium Remi Grouptól az adósok által meg nem fizetett követelések után az utóbbi által 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 63. cikke a következőket írja elő:

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

5 Ezen 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.”

6 Az említett irányelv 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.”

7 Ugyanezen irányelv 185. cikke értelmében:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a HÉA-bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint a 16. cikkben említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében azonban a tagállamok megkövetelhetik a korrekciót.”

8 A héairányelv 273. cikkének első bekezdése az alábbiak szerint 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.”

A bolgár jog

9 A 2007. január 1-jén hatályba lépett zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény; a DV 2006. augusztus 4-i 63. száma) alapügyben alkalmazandó változatának (a továbbiakban: ZDDS) a 115. cikke értelmében:

„(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) […] 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 kiállítani: egyet a szállító, egyet pedig a címzett számára.

[…]

(7) […] 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.”

10 A ZDDS 116. cikke értelmében:

„(1) 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 fel nem tüntetésre vonatkozó kötelezettség 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.”

11 A 2006. január 1-jétől hatályos Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (az adózás és a társadalombiztosítási járulékok rendjéről szóló törvény) (a DV 2005. december 29-i 105. száma) alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: DOPK) 128. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Az adóhatóság által megállapított adók, kötelező társadalombiztosítási járulékok, bírságok vagy pénzbüntetések címén jogalap nélkül fizetett vagy beszedett összegek, valamint a (Natsionalnata agentsia za prihodite [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.”

12 A DOPK 129. cikke értelmében:

„(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) […] 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.

[…]

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

13 A zakon za zadalzheniyata i dogovorite (a kötelezettségekről és szerződésekről szóló törvény; a DV 1950. november 22-i 275. száma) alapügyre alkalmazandó változatának (a továbbiakban: ZZD) 110. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az ötéves elévülési idő eltelte esetén minden olyan követelés megszűnik, amelyre vonatkozóan a törvény eltérően nem rendelkezik.

[…]”

14 A ZZD 116. cikke értelmében:

„Az elévülés megszakad:

a) ha az adós elismeri a követelést;

b) kereset, kifogás vagy egyeztetés iránti kérelem benyújtásával; amennyiben a keresetnek, a kifogásnak vagy az egyeztetés iránti kérelemnek nem adnak helyt, az elévülést félbeszakadtnak kell tekinteni;

c) végrehajtási intézkedések elfogadásával.

[…]”

15 A ZZD 117. cikke értelmében:

„Az elévülési idő megszakadásától új elévülési idő kezdődik.

Ha a követelést bírósági határozat állapítja meg, az új elévülési idő minden esetben öt év.

[…]”

16 A ZZD 120. cikke előírja:

„Az elévülési idő hivatalból nem alkalmazható.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

17 A Consortium Remi Group épületek és létesítmények építésével foglalkozik. 1995. június 16-án vették héanyilvántartásba, 2019. március 7-én pedig a ZDDS-ben előírt kötelezettségek rendszeres megszegése miatt törölték a héanyilvántartásból. 2020. szeptember 18-i ítéletével az Okrazhen sad Varna (várnai regionális bíróság, Bulgária) megállapította, hogy a Consortium Remi Group fizetésképtelen, és fizetésképtelenségi eljárás indult.

18 A 2006 és 2010 közötti időszakra és 2012-re vonatkozóan a Consortium Remi Group öt társaságnak küldött számlát, nevezetesen a „Promes” OOD-nek, az „Orkid Sofia Hills” EOOD-nek, a „Valentin Stoyanov” EOOD-nek, a „Sunshine Coast Investment” EOOD-nek és a „Mosstroy-Varna” AD-nak (a továbbiakban: adós társaságok). E számlákon feltüntették a héát, és a legtöbb adómegállapítási időszak tekintetében megfizették azt. Ugyanakkor e számlák adós társaságok általi meg nem fizetése miatt a Consortium Remi Group említett számlákhoz kapcsolódó héaköveteléseinek teljes összege 618 171,16 bolgár levát (BGN) (hozzávetőleg 309 085 euró) tesz ki.

19 A 2011. január 31-i utólagos adómegállapításról szóló határozattal a Consortium Remi Groupot a 2007. január 1-je és 2010. július 31. közötti időszak tekintetében a ZDDS alapján fennálló olyan tartozások terhelték, amelyek magukban foglalták a Sunshine Coast Investment részére kiállított számlákon feltüntetett héát. A Consortium Remi Group megtámadta ezt a határozatot, de keresetét az elsőfokú bíróság elutasította, amelynek ítéletét a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) ítéletével helybenhagyta.

20 A DOPK 129. cikkének (1) bekezdése alapján 2020. február 7-én benyújtott kérelmében (a továbbiakban: beszámítás iránti kérelem) a Consortium Remi Group a DOPK 128. cikkének (1) bekezdése alapján azt kérte a bolgár adóhatóságtól, hogy a héatartozásait a késedelmi kamatokkal növelt 618 171,16 BGN összeg és az adós társaságok részére kiállított számlák alapján bevallott és megfizetett héának megfelelő összegben számolja el. Beszámítás iránti kérelmének mellékleteként a Consortium Remi Group benyújtotta „a meg nem fizetett összegek listáját”.

21 E kérelmet azonban elutasították azzal az indokkal, hogy azt a DOPK 129. cikkének (1) bekezdésében előírt jogvesztő határidő lejártát követően nyújtották be. Ezenkívül megállapítást nyert, hogy a Consortium Remi Group nem bizonyította az adós társaságoknak kiszámlázott héakövetelések teljes vagy részleges meg nem fizetését.

22 Az említett kérelmet elutasító határozat közigazgatási megtámadási szakaszában a Consortium Remi Group benyújtotta az adós társaságokkal szemben hozott, fizetésképtelenségi eljárást megindító határozatokat, valamint az azt igazoló bizonyítékokat, hogy e követeléseket az adós társaságok felszámolói elfogadták, és azok szerepeltek az e fizetésképtelenségi eljárások keretében megállapított, elismert követelések nyilvántartásában.

23 Az igazgató 2020. május 22-i határozatával teljes egészében helybenhagyta a beszámítás iránti kérelmet elutasító határozatot.

24 A Consortium Remi Group keresetet indított az Administrativen sad Varna (várnai közigazgatási bíróság, Bulgária) előtt a beszámítás iránti kérelmet elutasító, az igazgató által helybenhagyott határozattal szemben, amelyet e bíróság elutasított. Ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Varhoven administrativen sadhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság), arra hivatkozva, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében a héaalapot csökkenteni kell abban az esetben, ha az adóalany a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítését követően részben vagy egészben nem kapta meg az esedékes ellenértéket, hogy az említett rendelkezés közvetlen hatállyal bír, és ezért azt alkalmazni kell, amennyiben a nemzeti rendelkezések ellentétesek azzal.

25 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 csökkentést csupán az ügylettől való elállás esetén biztosít.

26 A Bíróságnak a 2017. november 23-i Di Maura ítéletben (C-246/16, EU:C:2017:887, 21–27. pont) és a 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítéletben (C-242/18, EU:C:2019:558, 62. és 65. pont) szereplő érvelésére támaszkodva a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy – amint azt a Consortium Remi Group állítja – a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében előírt eltérés ellenére nem zárható ki teljesen a héa visszatérítésének lehetősége az ár meg nem fizetése esetén. Ez az eset áll fenn különösen akkor, ha az adóalany bizonyítja, hogy a körülményekre tekintettel a számla címzettjét terhelő fizetési kötelezettség nem teljesíthető.

27 A kérdést előterjesztő bíróság szerint az ezen irányelv 90. cikkének (2) bekezdésében előírt eltérést Bulgáriában nem vették figyelembe a különös bulgáriai szabályozás keretében, sem az adóalap korrekciójának módját illetően, amennyiben a héatartozás megfizetésére irányuló kötelezettség nem teljesíthető, sem pedig azon feltételeket illetően, amelyek mellett a megfizetett héa visszatérítése követelhető.

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

„1) A héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti eltérés fennállása esetén ellentétes-e a semlegesség elvével és az említett irányelv 90. cikkével a [DOPK] 129. cikke (1) bekezdésének második mondatához hasonló olyan nemzeti jogszabályi rendelkezés, amely jogvesztő határidőt ír elő az adóalany által a termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért felszámított adónak a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettje általi teljes vagy részleges nemfizetés esetén történő beszámítása vagy visszatérítése iránti kérelem benyújtására vonatkozóan?

2) Az alapügy körülményei között az első kérdésre adandó választól függetlenül a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti, az adóalap csökkentéséhez való jog elismerésének elengedhetetlen feltétele-e, hogy a visszatérítés iránti kérelem benyújtása előtt az adóalany helyesbítse az általa kiállított számlát a feltüntetett héa tekintetében a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás árának a számlabefogadó általi teljes vagy részleges meg nem fizetése miatt?

3) Az első két kérdésre adandó válaszoktól függően: Hogyan kell értelmezni a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését azon időpont meghatározása során, amelyben megvalósul az adóalap csökkentésének alapjául szolgáló tényállás, ha az ár teljes vagy részleges meg nem fizetésének esete áll fenn, és a 90. cikk (1) bekezdésétől való eltérés miatt nem létezik nemzeti szabályozás?

4) Hogyan kell alkalmazni a 2017. november 23-i Di Maura ítéletben (C-246/16, EU:C:2017:887, 21–27. pont)[, valamint] a 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítéletben (C-242/18, EU:C:2019:558, 62. és 65. pont) szereplő megfontolásokat, ha a bolgár jog nem tartalmaz a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti eltérés alkalmazására vonatkozó különös feltételeket?

5) Ellentétes-e a semlegesség elvével és a héairányelv 90. cikkével az az adóügyi és társadalombiztosítási gyakorlat, amely szerint nemfizetés esetén nem helyesbíthető a felszámított adó azt megelőzően, hogy a termék vagy szolgáltatás adóalany címzettjét értesítették volna az adó törléséről az általa eredetileg elvégzett levonás korrigálása érdekében?

6) Lehetővé teszi-e a [héa]irányelv 90. cikke (1) bekezdésének értelmezése azt a feltételezést, hogy teljes vagy részleges nemfizetés esetén az adóalap csökkentéséhez való esetleges jog jogot keletkeztet az értékesítő vagy szolgáltató által megfizetett héa késedelmi kamattal növelt összegének visszatérítésére, és mely időpontban keletkezik ez a jog?”

A Bíróság hatásköréről

29 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság az uniós jog értelmezésére kizárólag e jognak az új tagállamban az Európai Unióhoz történő csatlakozásakor kezdődő alkalmazása tekintetében rendelkezik hatáskörrel (2020. december 17-i Franck ítélet, C-801/19, EU:C:2020:1049, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 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 (2019. július 3-i UniCredit Leasing, ítélet, C-242/18, EU:C:2019:558, 31. pont).

31 Ennélfogva, mivel a korrekcióra irányuló kötelezettség elválaszthatatlanul kapcsolódik a fizetendő vagy az előzetesen megfizetett héafizetési kötelezettséghez és az abból eredő levonási joghoz, olyan körülményeknek a tagállam Unióhoz történő csatlakozását követően történő felmerülése, amelyek főszabály szerint alkalmasak e kötelezettség megalapozására, nem teszik lehetővé a Bíróság számára a héairányelv értelmezését, ha az érintett termékértékesítésre vagy a szolgáltatásnyújtásra e csatlakozást megelőzően került sor (2018. június 27-i Varna Holideis ítélet, C-364/17, EU:C:2018:500, 31. pont).

32 A jelen ügyben az alapeljárás a 2006 és 2010 közötti, valamint a 2012-es adómegállapítási időszakra vonatkozik. Következésképpen a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolására, amennyiben azok a Bolgár Köztársaságnak az Unióhoz való 2007. január 1-jei csatlakozását megelőzően 2006-ban történt termékértékesítésekre vagy szolgáltatásnyújtásokra vonatkoznak.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első, a harmadik és a negyedik kérdésről

33 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság annak érdekében, hogy hasznos választ adjon a kérdést előterjesztő bíróságnak, figyelembe vehet olyan uniós jogi rendelkezéseket, amelyekre a nemzeti bíróság kérdései megfogalmazásában nem hivatkozott, többek között azáltal, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolásából levezeti az uniós jog azon elemeit, amelyeknek az értelmezése a jogvita tárgyára figyelemmel szükséges (2023. március 2-i Åklagarmyndigheten ítélet, C-666/21, EU:C:2023:149, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 A jelen ügyben, noha a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseinek szövegében kizárólag az adósemlegesség elvére hivatkozott, e körülmény nem képezi akadályát annak, hogy az uniós jog egyéb olyan általános elveit is figyelembe vegyék, amelyek relevánsak lehetnek e kérdések megválaszolása szempontjából.

35 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, harmadik és negyedik kérdésével, amelyeket együttesen kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdésében előírt eltérésre tekintettel ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdését az adósemlegesség, az arányosság és a tényleges érvényesülés elvével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az adóalany által kibocsátott számla teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén az adóalap csökkentéséből eredő héa-visszatérítési kérelem benyújtására jogvesztő határidőt ír elő, és ha nem, akkor e tekintetben külön nemzeti rendelkezések hiányában mely időponttól kezdődik e határidő.

36 Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy megszűnés, felmondás, elállás, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az ügylet teljesítése utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell. E rendelkezés az adóalap csökkentésére, ebből következően pedig az adóalany által fizetendő héa összegének csökkentésére kötelezi a tagállamokat minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg. Az említett 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 (2021. november 11-i ELVOSPOL ítélet, C-398/20, EU:C:2021:911, 24. és 25. pont).

37 A héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése a maga részéről pedig előírja, hogy teljes vagy részleges nemfizetés esetén a tagállamok eltérhetnek a héaalap csökkentésének ezen irányelv 90. cikke (1) bekezdésében rögzített kötelezettségétől.

38 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 (2019. július 3-i UniCredit Leasing ítélet, C-242/18, EU:C:2019:558, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 A jelen ügyben mind az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, mind a bolgár kormány szóbeli észrevételeiből kitűnik, hogy a nemzeti szabályozás azzal, hogy a ZDDS 115. cikke (1) bekezdésének az alapügy tényállására alkalmazandó változatában felsorolja azokat a helyzeteket, amelyekben az adóalapot korrigálják, semmilyen korrekciót nem ír elő a héaköteles ügylet árának meg nem fizetése esetére.

40 Ennélfogva, ami az alapügyben szóban forgó időszakot illeti, úgy kell tekinteni, hogy a Bolgár Köztársaság élt azzal a lehetőséggel, hogy eltérjen az adóalap nemfizetés esetén való csökkentésére vonatkozó kötelezettségtől, így az adóalany nem hivatkozhat az ilyen jogra (lásd ebben az értelemben: 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítélet, C-242/18, EU:C:2019:558, 61. pont).

41 Mindazonáltal a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint 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 (2021. november 11-i ELVOSPOL ítélet, C-398/20, EU:C:2021:911, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Ebből következően ezen eltérési lehetőség igénybevételének indokoltnak kell lennie ahhoz, hogy a tagállamok által annak végrehajtása érdekében elfogadott intézkedések ne hiúsítsák meg a héairányelv által elérni kívánt adóharmonizáció célját, és hogy az ilyen lehetőség alapján ez utóbbiak egész egyszerűen ne zárhassák ki a héaalap nemfizetés esetén való csökkentését (2021. november 11-i ELVOSPOL ítélet, C-398/20, EU:C:2021:911, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Ugyanis azon lehetőség elismerése, hogy a tagállamok bármely héaalap-csökkentést kizárjanak végleges nemfizetés esetén, ellentétes lenne a héasemlegesség elvével, amelyből többek között az következik, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást teljes egészében mentesíteni kell azon gazdasági tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, amely maga is héaköteles (2021. november 11-i ELVOSPOL ítélet, C-398/20, EU:C:2021:911, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy egyrészt a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése vonatkozásában teljesülnek a közvetlen hatály gyakorlásához szükséges feltételek (2020. október 15-i E. [Héa – Az adóalap csökkentése] ítélet, C-335/19, EU:C:2020:829, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), másrészt az e cikk (2) bekezdésében foglalt 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 (2020. június 11-i SCT ítélet, C-146/19, EU:C:2020:464, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Végeredményben, amint arra a főtanácsnok az indítványának 41. és 56. pontjában lényegében rámutatott, a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése közvetlenül alkalmazható, ha a tagállam – mint a jelen ügyben is – nem engedélyezi az adóalap csökkentését teljes vagy részleges nemfizetés esetén anélkül, hogy figyelembe venné az annak végleges jellegével kapcsolatos bizonytalanság fokát.

46 Ami az adóalap csökkentéséhez való jognak az ezen irányelv 90. cikkében előírt időbeli korlátozását illeti, először is meg kell állapítani, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a héa-visszatérítés iránti kérelem ilyen korlátozás nélküli benyújtásának lehetősége ellentétes a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (lásd ebben az értelemben: 2021. március 3-i FGSZ végzés, C-507/20, EU:C:2021:157, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Egyébiránt a Bíróság a héalevonási rendszert illetően megállapította, hogy azt a héairányelv 90. cikkével összhangban kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2018. február 22-i T-2 ítélet, C-396/16, EU:C:2018:109, 35. pont), hogy az olyan jogvesztő határidő, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztja az előzetesen felszámított héa levonását, és így elveszíti a levonási jogát, nem minősíthető összeegyeztethetetlennek a héairányelvben megállapított rendszerrel, amennyiben egyfelől e határidőt ugyanúgy alkalmazni kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenértékűség elve), másfelől pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet, C-8/17, EU:C:2018:249, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Következésképpen az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozást illetően, amely jogvesztő határidőt állapít meg, amelynek lejártakor az adó visszatérítése iránti kérelem elfogadhatatlan, elegendő megállapítani – amint azt a főtanácsnok az indítványának 44. pontjában tette –, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésével nem ellentétes az adóalap csökkentéséhez való jog ilyen időbeli korlátozása.

49 Másodszor, jóllehet az olyan jogvesztő határidő fennállása, amelynek lejárta azzal a következménnyel jár, hogy már nem teszi lehetővé a hitelező számára, hogy egyes követelésekhez kapcsolódóan a héaalap csökkentését kérje, nem tekinthető összeegyeztethetetlennek a héairányelvvel, ezen határidő kezdő időpontjának meghatározása azzal a feltétellel tartozik a nemzeti jog hatálya alá, hogy annak során tiszteletben tartják az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét (lásd ebben az értelemben: 2021. március 3-i FGSZ végzés, C-507/20, EU:C:2021:157, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 Ami közelebbről a tényleges érvényesülés elvét illeti, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából arra lehet következtetni, hogy az eredeti számlák kibocsátásának időpontjában kezdődő és bizonyos ügyletek esetében a beszámítás iránti kérelmet megelőzően lejáró jogvesztő határidőre nem lehet érvényesen hivatkozni a héacsökkentéshez való jog gyakorlásával szemben, ha az adóalany gondosan járt el, és nem történt visszaélés vagy csalárd összejátszás (lásd ebben az értelemben: 2021. március 3-i FGSZ végzés, C-507/20, EU:C:2021:157, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 E tekintetben meg kell állapítani, hogy – amint arra a főtanácsnok is rámutatott indítványának 50. pontjában – a héasemlegesség elvére tekintettel, amelyből az következik, hogy az a vállalkozó, aki a héa előfinanszírozását az állam nevében történő beszedéssel biztosítja, teljes mértékben mentesül ezen adó terhe alól a héaköteles gazdasági tevékenységei keretében, az adóalap csökkentéséhez való jog gyakorlására vonatkozó, a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti jogvesztő határidő kezdő időpontjának elégséges kapcsolatot kell mutatnia azon időponttal, amelytől kezdve az adóalany gondosan eljárva élhet e jogával.

52 Végeredményben az adóalap teljes vagy részleges nemfizetés esetén történő csökkentéséhez való jog gyakorlásának részletes szabályaira vonatkozó nemzeti rendelkezések hiányában, mint az alapügyben is, az arányosság és a jogbiztonság elve megköveteli, hogy a jogvesztő határidő kezdő időpontját az adóalany észszerű valószínűséggel meg tudja határozni.

53 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a nemfizetés véglegességéhez kapcsolódó bizonytalanságot azáltal is figyelembe lehetne venni, ha a héaalap csökkentését akkor engedélyeznék, amikor a hitelező az adósa fizetésképtelenségi vagy felszámolási eljárásának befejezése előtt észszerű valószínűséggel hivatkozik arra, hogy a tartozás nem kerül kiegyenlítésre, fenntartva annak lehetőségét, hogy amennyiben a tartozás megfizetésére mégis sor kerül, ezen 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 meghatározzák a hitelező által a nemfizetés valószínűsíthetően hosszú időtartamára vonatkozóan benyújtandó bizonyítékokat. Az ilyen módszer ugyanolyan hatékony lenne a kitűzött cél elérése szempontjából, ugyanakkor kevésbé lenne megterhelő a hitelező számára, aki biztosítja a héa előfinanszírozását azáltal, hogy azt az állam nevében beszedi (2020. október 15-i E. [Héa – Az adóalap csökkentése] ítélet, C-335/19, EU:C:2020:829, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

54 E megállapítás még inkább érvényes a fizetésképtelenségi vagy felszámolási eljárásokkal összefüggésben, amelyekben főszabály szerint csak hosszú idő elteltével mondható ki bizonyossággal a követelés végleges behajthatatlansága. Az ilyen határidő mindenesetre alkalmas arra, hogy likviditási hátrányt okozzon az ilyen eljárásokat előíró jogszabályok hatálya alá tartozó 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 (lásd ebben az értelemben: 2020. október 15-i E. [Héa – Az adóalap csökkentése] ítélet, C-335/19, EU:C:2020:829, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 A jelen ügyben, noha az alapügyben szóban forgó termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat 2007 és 2010 között, valamint 2012-ben teljesítették, a Consortium Remi Group csak 2020-ban nyújtotta be a héaalap-csökkentésből eredő visszatérítés iránti kérelmet. Márpedig mind a Bíróság rendelkezésére álló iratokból, mind pedig az alapeljárás feleinek a tárgyaláson feltett kérdésekre adott válaszaiból kitűnik, hogy az adós társaságok közül az első kettőt e kérelem benyújtásának időpontját megelőzően, 2012-ben és 2017-ben törölték a cégjegyzékből, a harmadikat pedig az alapeljárás során törölték e nyilvántartásból, és végül az utolsó kettő ellen az említett kérelem benyújtását megelőzően megindított fizetésképtelenségi eljárásokat indítottak.

56 Következésképpen a tények elbírálására kizárólagos hatáskörrel rendelkező kérdést előterjesztő bíróság feladata azon időpont meghatározása, amelytől kezdve a Consortium Remi Group, amennyiben gondosan jár el, teljes vagy részleges nemfizetés esetén érvényesíthette volna az adóalap csökkentéséhez való jogát, különös tekintettel a követelései behajthatatlanságára.

57 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első, a harmadik és a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkét az adósemlegesség, az arányosság és a tényleges érvényesülés elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely teljes vagy részleges nemfizetés esetén jogvesztő határidőt ír elő az adóalap csökkentéséből eredő héa-visszatérítés iránti kérelem benyújtására, amely határidő lejárta azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem kellően gondos adóalanyt, feltéve hogy e határidő csak attól az időponttól kezdődik, amikor ezen adóalany, amennyiben gondosan jár el, érvényesíthette az adó csökkentéséhez való jogát. Az e jog gyakorlásának részletes szabályaira vonatkozó nemzeti rendelkezések hiányában az ilyen jogvesztő határidő kezdő időpontjának az adóalany által észszerű valószínűséggel azonosíthatónak kell lennie.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és ötödik kérdésről

58 A jelen ítélet 33. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatra tekintettel úgy kell érteni, hogy az együttesen vizsgálandó második és ötödik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését és 273. cikkét az adósemlegesség és az arányosság elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azokkal különös nemzeti rendelkezések hiányában ellentétes, ha az adóhatóság azon követelményéhez köti az adóalany által kibocsátott számla teljes vagy részleges nemfizetése esetén a héaalap csökkentését, hogy az adóalany előzetesen helyesbítse az eredeti számlát, és előzetesen közölje az adósával – amennyiben adóalany – a héa törlésére irányuló szándékát.

59 Előzetesen, ami azt a feltételt illeti, amely a héaalap csökkentését attól a körülménytől teszi függővé, hogy az adóalany helyesbítette az eredetileg kiállított számlákat, meg kell állapítani, hogy az igazgató és az Európai Bizottság által előadott érvvel ellentétben ilyen feltétel nem következik a héairányelv 203. cikkéből.

60 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis e rendelkezés csak akkor alkalmazandó, ha a héát tévesen számlázták ki, következésképpen nem vonatkozik azokra a helyzetekre, amelyekben a számlán feltüntetett adó pontos (lásd ebben az értelemben: 2022. december 8-i Finanzamt Österreich [A végső fogyasztókat tévesen terhelő héa] ítélet, C-378/21, EU:C:2022:968, 21. és 23. pont).

61 Ezzel szemben mind az eredeti számla helyesbítésére vonatkozó követelmény, mind pedig az a követelmény, amely nemfizetés esetén az adóalany adóalapjának megfelelő mértékű csökkentését attól teszi függővé, hogy az adóalany előzetesen közölje az adósával – amennyiben adóalany – a héa egy részének vagy egészének törlésére irányuló szándékát, egyidejűleg a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének hatálya alá tartozik (lásd ebben az értelemben: 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet, C-588/10, EU:C:2012:40, 24. pont; 2018. december 6-i Tratave ítélet, C-672/17, EU:C:2018:989, 35. pont).

62 E tekintetben 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 említett irányelv 3. fejezetében meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására használják fel.

63 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 (2020. június 11-i SCT-ítélet, C-146/19, EU:C:2020:464, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

64 Ugyanakkor azok az intézkedések, amelyeket a tagállamok a héairányelv 273. cikke alapján elfogadhatnak, főszabály szerint kizárólag az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el a héaalapra vonatkozó szabályoktól. Ezen intézkedések ugyanis csak a lehető legkisebb mértékben sérthetik a héairányelv céljait, és ezért nem lehet úgy alkalmazni őket, hogy veszélyeztessék a héa semlegességét, amely a vonatkozó uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2021. október 6-i Boehringer Ingelheim ítélet, C-717/19, EU:C:2021:818, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

65 Ezenkívül, ha a héa visszatérítése az adóvisszatérítési igény érvényesítésével kapcsolatban megállapított feltételek miatt lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé válik, a héasemlegesség említett elve és az arányosság elve megkövetelheti, hogy a tagállamok olyan eszközöket és eljárási szabályokat vezessenek be, amelyek lehetővé teszik, hogy az adóalany visszaigényelhesse a jogtalanul felszámított adót (lásd ebben az értelemben: 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet, C-588/10, EU:C:2012:40, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

66 Következésképpen az adóalanyok által a héaalap csökkentéséhez való jog adóhatóság előtti gyakorlásához teljesítendő alaki követelmények az annak igazolását lehetővé tévő követelményekre korlátozódnak, 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 (lásd ebben az értelemben: 2021. október 6-i Boehringer Ingelheim ítélet, C-717/19, EU:C:2021:818, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

67 E tekintetben a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy az a követelmény, hogy az eredeti számla szerinti adóalap csökkentését attól tegyék függővé, hogy az adóalany elismervénnyel rendelkezik-e arról, hogy a helyesbített számlát a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője átvette, főszabály szerint hozzájárulhat mind a héa pontos behajtásának és az adócsalás megakadályozásának biztosításához, mind pedig az adóbevétel-kiesés kockázatának megszüntetéséhez, és ennélfogva a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében és 273. cikkében foglalt jogszerű célokat követi (lásd ebben az értelemben: 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet, C-588/10, EU:C:2012:40, 32. és 33. pont).

68 Amint az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, e megállapítás érvényes arra a követelményre is, amely az adóalap csökkentését attól teszi függővé, hogy az adóalany előzetesen közölje az adósával azon szándékát, hogy a héát részben vagy egészben törli (lásd ebben az értelemben: 2018. december 6-i Tratave ítélet, C-672/17, EU:C:2018:989, 35. és 36. pont).

69 Következésképpen az abban álló követelmények – mint amelyek az alapügyben szerepelnek –, hogy az adóalap csökkentését az eredeti számlának az adóalany általi teljes vagy részleges nemfizetés miatti helyesbítésétől, valamint attól teszik függővé, hogy az adóalany előzetesen közölje adósával az adó törlésére irányuló szándékát, oly módon, hogy ez utóbbit az eredeti adólevonás korrekciója céljából tájékoztassák, főszabály szerint nem veszélyeztetik a héa semlegességét (lásd ebben az értelemben: 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet, C-588/10, EU:C:2012:40, 37. pont; 2018. december 6-i Tratave ítélet, C-672/17, EU:C:2018:989, 39. pont).

70 Mindemellett a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az ilyen követelmények a jelen ügyben nem jelentenek túlzott megterhelést az adóalanyok, a termékek vagy szolgáltatások értékesítői számára (lásd ebben az értelemben: 2018. december 6-i Tratave ítélet, C-672/17, EU:C:2018:989, 41. pont).

71 Márpedig a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, amelyeket a tárgyaláson megerősítettek, hogy egyrészt a bolgár szabályozásnak az alapügy tényállására alkalmazandó változata nem írt elő az eredeti számla helyesbítésére és az adósnak az adó meg nem fizetése esetére vonatkozó tájékoztatására vonatkozó követelményeket.

72 Másrészt ugyanezen információk szerint a Consortium Remi Groupot 2019. március 7-én törölték a héanyilvántartásból, így az alapügyben szóban forgó beszámítás iránti kérelem benyújtásának időpontjában ezen adóalanynak már nem volt lehetősége arra, hogy helyesbítő számlákat bocsásson ki. E tekintetben az igazgató – anélkül, hogy e tekintetben ellentmondtak volna neki – kijelentette, hogy az időbeli hatályukat tekintve vonatkozó nemzeti rendelkezések értelmében nem lehet a héát helyesbíteni, ha az adóalanyt törölték a nyilvántartásból.

73 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy mivel a számla helyesbítése a bolgár adóhatóság gyakorlatában elengedhetetlen feltétele az adóalap-csökkentésnek, csorbul a héa semlegessége, ha az adóalany számára lehetetlen vagy rendkívül nehéz az ilyen számla helyesbítése (lásd ebben az értelemben: 2021. október 6-i Boehringer Ingelheim ítélet, C-717/19, EU:C:2021:818, 63. pont).

74 Következésképpen olyan esetben, mint amelyről az alapügyben szó van, amikor az adóalanynak nem áll módjában helyesbítő dokumentumot kibocsátani olyan számlák tekintetében, amelyek összegét nem fizették meg, a héasemlegesség és az arányosság elve megköveteli, hogy az érintett tagállam tegye lehetővé számára, hogy a nemzeti adóhatóságok előtt más módon bizonyítsa e számlák meg nem fizetését, ami az adóalap csökkentéséhez való jogának alapját képezi (lásd ebben az értelemben: 2021. október 6-i Boehringer Ingelheim ítélet, C-717/19, EU:C:2021:818, 65. pont).

75 E körülmények között meg kell állapítani, hogy az, hogy a releváns nemzeti rendelkezések hiányában a héaalap csökkentéséhez való jogot attól a feltételtől teszik függővé, hogy az eredeti számlát helyesbítsék, meghaladja a héairányelv 273. cikke által követett, az adóbevétel-kiesés veszélyének elhárítására irányuló cél eléréséhez szükséges mértéket, amennyiben e feltétel teljesítése lehetetlenné válik.

76 Ugyanez még inkább igaz az ötödik kérdésben szereplőhöz hasonló azon kötelezettségre, hogy e számla címzettjét tájékoztatni kell e számla kibocsátójának a héa törlésére irányuló szándékáról, amely kötelezettségnek magából a szövegéből, valamint az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben kifejtett egyéb megállapításokból kitűnik, hogy e kötelezettség a bolgár adóhatóság gyakorlata által a kiszámlázott héa korrekciójának a teljes vagy részleges nemfizetés esetén szükséges feltétele.

77 Mindemellett meg kell jegyezni, hogy a jelen ügyben a Consortium Remi Groupot a ZDDS-ből eredő kötelezettségeinek rendszeres elmulasztása miatt törölték a héanyilvántartásból, és a beszámítás iránti kérelme a törlését megelőzően több évvel kiállított számlák meg nem fizetésére vonatkozott. Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy nem tudható-e be neki az, hogy az adóalany nem állíthat ki helyesbítő számlákat.

78 A fenti megfontolásokra tekintettel a második és az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését és 273. cikkét az adósemlegesség és az arányosság elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azokkal – különös nemzeti rendelkezések hiányában – ellentétes a héaalap-csökkentést az adóalany által kibocsátott számla teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén azon feltételnek alárendelő adóhatósági követelmény, hogy az adóalany előzetesen helyesbítse az eredeti számlát, és előzetesen közölje az adósával a héa törlésére irányuló szándékát, amennyiben ezen adóalany számára lehetetlen e helyesbítést megfelelő időben elvégezni anélkül, hogy e lehetetlenség neki betudható lenne.

A hatodik kérdésről

79 Hatodik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az adóalany által kibocsátott számla teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén a héaalap csökkentéséhez való esetleges jog jogot keletkeztet az adóalany által megfizetett héa késedelmi kamatokkal növelt összegének visszatérítésére, és igenlő válasz esetén e jogra mely időponttól lehet hivatkozni.

80 E tekintetben, amint arra a jelen ítélet 42. pontja emlékeztet, a közös héarendszer biztosítja a héa semlegességét, és arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A jelen ítélet 63. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból az is következik, hogy bár a tagállamok mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek a héairányelv 90. cikkében említett részletes szabályok megállapítása során, e szabályok nem sérthetik az adósemlegesség elvét azáltal, hogy a héát teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik.

81 Különösen az említett szabályoknak lehetővé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelelő feltételek mellett a héaalap csökkentéséből eredő teljes követelését visszakapja, ami azt jelenti, hogy a visszatérítésnek észszerű határidőn belül, készpénzben vagy ezzel egyenértékű módon kerül sor, és hogy a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet pénzügyi kockázatot az adóalany számára (lásd ebben az értelemben: 2021. május 12-i technoRent International és társai ítélet, C-844/19, EU:C:2021:378, 38. pont).

82 Márpedig, ha abban az esetben, amikor a héaalap csökkentéséből eredő visszatérítésre nem észszerű határidőn belül kerül sor, az adóalany nem lenne jogosult késedelmi kamatokra, az helyzetét adósemlegesség elvének megsértésével hátrányosan érintené (lásd ebben az értelemben: 2021. május 12-i technoRent International és társai ítélet, C-844/19, EU:C:2021:378, 39. és 41. pont).

83 Ebből következik, hogy még ha a héairányelv 90. cikke nem is ír elő a héaalap csökkentéséből eredő, a héa-visszatérítés utáni kamatfizetési kötelezettséget, és nem is határozza meg pontosan azt az időpontot, amelytől kezdve az ilyen kamatokat meg kell fizetni, a héasemlegesség elve megköveteli, hogy a héakülönbözet észszerű időn túl történő visszatérítése következtében keletkezett pénzügyi veszteségeket késedelmi kamatok fizetése egyenlítse ki (lásd ebben az értelemben: 2021. május 12-i technoRent International és társai ítélet, C-844/19, EU:C:2021:378, 40. és 41. pont).

84 Ilyen helyzetben ugyanis az adóalany számára visszatérítendő héakülönbözetben részesül, amely azonban vagyoni veszteséget okozhat számára a szóban forgó összegek rendelkezésre állásának hiánya miatt. Márpedig, ha abban az esetben, amikor az adóhatóság e többletet észszerű időn

belül nem téríti vissza, az adóalany nem lenne jogosult késedelmi kamatokra, az helyzetére hátrányosan hatna, ami ekképpen sértené az adósemlegesség elvét (2021. május 12-i technoRent International és társai ítélet, C-844/19, EU:C:2021:378, 42. pont).

85 Ami közelebbről a visszatérítés utáni kamatoknak a héaalap csökkentéséből eredő alkalmazásának részletes szabályait illeti, azok a tagállamok eljárási autonómiájának körébe tartoznak, amelynek kereteit az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve határozza meg (lásd analógia útján: 2022. október 13-i HUMDA ítélet, C-397/21, EU:C:2022:790, 45. pont).

86 Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy ezen elvekre, valamint az előtte folyamatban lévő jogvita valamennyi sajátosságára tekintettel meghatározza, hogy a jelen ügyben héaalap-csökkentésből eredő visszatérítést kellett-e volna végrehajtani, és amennyiben megállapítja, hogy e visszatérítésre nem észszerű határidőn belül került sor, meg kell határoznia azt az időpontot, amelytől kezdve e visszatérítés összegéhez késedelmi kamatok adódnak hozzá (lásd ebben az értelemben: 2023. október 5-i ZSE Elektrárne végzés, C-151/23, EU:C:2023:751, 28. pont).

87 A jelen ügyben, amint arra a főtanácsnok az indítványának 99., 100. és 102. pontjában lényegében rámutatott, a nemzeti jogban előírt pontos szabályok hiányában a héaalap-csökkentésből eredő visszatérítéshez való jog után járó kamatok csak attól az időponttól számíthatók ki, amikor az adóalany úgy véli, hogy a szóban forgó követelés meg nem fizetése végleges jellegű a héairányelv 90. cikke értelmében, és az akkor folyamatban lévő adómegállapítási időszakra vonatkozó bevallás keretében érvényesíti a héaalap csökkentéséhez való jogát, mivel ezen időpontot megelőzően a héa megfizetésének jogalapját ezen irányelv 63. cikke képezi.

88 A fentiekre tekintettel a hatodik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az adóalany által kibocsátott számla teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén a héaalap csökkentéséhez való esetleges jog jogot keletkeztet az adóalany által megfizetett héa késedelmi kamatokkal növelt összegének visszatérítésére, és az esetlegesen fizetendő kamatok alkalmazására vonatkozó tagállami szabályozás hiányában az az időpont képezi e kamatok számításának kiindulópontját, amelytől kezdve az adóalany az akkor folyamatban lévő adómegállapítási időszakra vonatkozó bevallásban az említett csökkentéshez való jogát érvényesíti.

A költségekről

89 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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkét az adósemlegesség, az arányosság és a tényleges érvényesülés elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely teljes vagy részleges nemfizetés esetén jogvesztő határidőt ír elő az adóalap csökkentéséből eredő hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítése iránti kérelem benyújtására, amely határidő lejárta azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a**

nem kellően gondos adóalanyt, feltéve hogy e határidő csak attól az időponttól kezdődik, amikor ezen adóalany, amennyiben gondosan jár el, érvényesíthette az adó csökkentéséhez való jogát. Az e jog gyakorlásának részletes szabályaira vonatkozó nemzeti rendelkezések hiányában az ilyen jogvesztő határidő kezdő időpontjának az adóalany által észszerű valószínűséggel azonosíthatónak kell lennie.

2) **A 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdését és a 273. cikkét az adósemlegesség és az arányosság elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azokkal – különös nemzeti rendelkezések hiányában – ellentétes a hozzáadottérték-adó (héa) csökkentését az adóalany által kibocsátott számla teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén azon feltételnek alárendelő adóhatósági követelmény, hogy az adóalany előzetesen helyesbítse az eredeti számlát, és előzetesen közölje az adósával a héa törlésére irányuló szándékát, amennyiben ezen adóalany számára lehetetlen e helyesbítést megfelelő időben elvégezni anélkül, hogy e lehetetlenség neki betudható lenne.**

3) **A 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdését az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az adóalany által kibocsátott számla teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén a hozzáadottérték-adó (héa) alapjának csökkentéséhez való esetleges jog jogot keletkeztet az adóalany által megfizetett héa késedelmi kamatokkal növelt összegének visszatérítésére, és az esetlegesen fizetendő kamatok alkalmazására vonatkozó tagállami szabályozás hiányában az az időpont képezi e kamatok számításának kiindulópontját, amelytől kezdve az adóalany az akkor folyamatban lévő adómegállapítási időszakra vonatkozó bevallásban az említett csökkentéshez való jogát érvényesíti.**

Aláírások