A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2024. szeptember 12.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Levonási jog – Egyes adók bevallásának és megfizetésének határideje – A Covid19-világjárvány miatti hosszabbítás – A héalevonási jog gyakorlásának megtagadása – Jogvesztés – Az egyenértékűség, a tényleges érvényesülés és a héasemlegesség elve”

A C-429/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad – Varna (várnai közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2023. július 11-én érkezett, 2023. június 30-i határozatával terjesztett elő

a „**NARE-BG” EOOD**

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 (hetedik tanács),

tagjai: F. Biltgen tanácselnök, N. Wahl és M. L. Arastey Sahún (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a „NARE-BG” EOOD képviseletében D. D. Petkova-Topalova advokat,

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviseletében D. Zhelyazkov,

– a spanyol kormány képviseletében A. Pérez-Zurita Gutiérrez, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

– az Európai Bizottság képviseletében D. Drambozova és J. Jokubauskaitė, 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 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, 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) 184. és 186. cikkének, valamint az egyenértékűség, a tényleges érvényesülés és a hozzáadottértékadó(héa)-semlegesség elvének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a „NARE-BG” EOOD és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság Várna városi „jogorvoslati és adó-, valamint társadalombiztosítási végrehajtási” igazgatóságának igazgatója, Bulgária; a továbbiakban: igazgató) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya az, hogy ez utóbbi megtagadta a NARE-BG-től a héaalanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően teljesített adóköteles ügyletek után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (héa) levonásához való joga gyakorlását.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 167. cikke szerint:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

4 Ezen irányelv 168. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

[…]”

5 Az említett irányelv 178. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[…]”

6 Ugyanezen irányelv 179. cikkének első bekezdése kimondja:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a HÉA-összeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.”

7 A héairányelv 180. cikke szerint:

„A tagállamok engedélyezhetik az adóalany számára, hogy – amennyiben ez nem történt meg – később éljen a 178. és 179. cikk szerinti adólevonási jogával.”

8 Ezen irányelv 184. cikkének szövege a következő:

„Az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.”

9 Az említett irányelv 185. cikke a következőket írja elő:

„(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.”

10 Ugyanezen irányelv 186. cikke kimondja:

„A 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.”

A bolgár jog

A ZDDS

11 A Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény; a DV 2006. augusztus 4-i 63. száma) alapügy tényállására alkalmazandó változatának (a továbbiakban: ZDDS) 72. cikke értelmében:

„(1) Az e törvény szerint nyilvántartásba vett személy a héalevonási jogát azon adómegállapítási időszakban vagy az azt követő tizenkét adómegállapítási időszak valamelyikében gyakorolhatja, amelynek során e jog keletkezett.

(2) Az (1) bekezdés szerinti jog az alábbiak szerint gyakorolható:

1. az érintett személy a héa összegét az (1) bekezdés szerinti adómegállapítási időszak eredményének megállapítása során beszámítja a 125. cikk szerinti, ugyanezen időszakra vonatkozó héabevallásba;

2. az érintett személy a 124. cikk szerinti beszerzési nyilvántartásban hivatkozik a 71. cikk szerinti okiratra az 1. pont szerinti adómegállapítási időszak vonatkozásában.”

12 A ZDDS 74. cikke kimondja:

„(1) A 96., 97., 98. cikk, a 100. cikk (1) és (3) bekezdése, a 102. cikk, a 132. cikk vagy a 132a. cikk alapján nyilvántartásba vett személy jogosult a nyilvántartásba vétel időpontjában fennálló, [a ZDDS] szerinti nyilvántartásba vételét megelőzően a Zakon za schetovodstvoto [(a számvitelről szóló törvény)] értelmében vásárolt vagy más módon beszerzett vagy átadott eszközök után előzetesen felszámított héa levonására.

(2) Az (1) bekezdésben említett jogosultság csak a bejegyzés időpontjában meglévő olyan eszközök tekintetében keletkezik, amelyek esetében a következő feltételek egyidejűleg teljesülnek:

1. teljesülnek a 69. és 71. cikkben foglalt követelmények;

2. az értékesítő vagy szolgáltatásnyújtó a törvény értelmében az adóügyi bizonylat kiállításának időpontjában nyilvántartásba vett személynek minősül, és az értékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ebben az időpontban adóköteles volt;

[…]

4. a személy az eszközöket a jelen törvény szerinti nyilvántartásba vétel időpontját megelőző öt éven belül, ingatlanok esetében pedig az ezen időpontot megelőző húsz évben szerezte meg.

(3) Az (1) bekezdés szerinti nyilvántartásba vett személy akkor is jogosult az e törvény szerinti nyilvántartásba vétele előtt igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított héa levonására, ha egyidejűleg teljesülnek az alábbi feltételek:

1. a szolgáltatások közvetlenül kapcsolódnak a személynek a Targovskia zakon [(kereskedelmi törvény)] szerinti nyilvántartásba vételéhez;

2. a szolgáltatásokat legkésőbb egy hónappal a személy kereskedelmi törvény szerinti nyilvántartásba vételét megelőzően vették igénybe;

3. a személy a Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks [(az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény)] 82. cikke szerinti nyilvántartásba vételétől számított harminc napon belül a jelen törvény alapján nyilvántartásba vétel iránti kérelmet nyújtott be;

4. a személy rendelkezik az igénybe vett szolgáltatásokról szóló, a 71. cikk 1. pontja szerinti számlával;

5. a szolgáltató az adóügyi bizonylat kiállításának időpontjában a törvény értelmében nyilvántartásba vett személynek minősül, és a szolgáltatás ebben az időpontban adóköteles volt;

[…]

(4) Az (1) bekezdésben említett nyilvántartásba vett személy meglévő vagyontárgyai esetében, amelyek befektetett eszközök, vagy azoknak minősülnek, és amelyeket egyidejűleg önálló gazdasági tevékenység végzésére, a tulajdonos és munkavállalói szükségleteinek kielégítésére vagy általában önálló gazdasági tevékenységétől eltérő célra használnak, az előzetesen felszámított héa levonásához való jog a 71a. és 71b. cikkben meghatározott feltételek szerint keletkezik.”

13 A ZDDS 75. cikke kimondja:

„(1) A 74. cikk szerinti adólevonási jog a jelen törvény szerinti nyilvántartásba vétel időpontjában keletkezik.

(2) Az (1) bekezdés szerinti adólevonási jogot abban az adómegállapítási időszakban vagy az azt követő tizenkét adómegállapítási időszak valamelyike során kell gyakorolni, amelyben e jog keletkezett, és a 71. cikk szerinti vonatkozó bizonylatokat az adóalappal és a beszerzett termékekre, illetve igénybe vett szolgáltatásokra vonatkozó adóval együtt kell a beszerzési nyilvántartásban rögzíteni.”

14 A ZDDS 124. cikkének (4) bekezdése a következőket írja elő:

„A nyilvántartásba vett személy a kapott adójogi bizonylatokat legkésőbb az e bizonylatok kibocsátását követő tizenkettedik adózási időszak során, de a 72. cikk (1) bekezdésében említett utolsó adózási időszakon belül köteles feltüntetni a beszerzési nyilvántartásban. […]”

15 A ZDDS 125. cikke kimondja:

„(1) A nyilvántartásba vett személyeknek a 159b. cikkben említett esetek kivételével minden adómegállapítási időszak tekintetében be kell nyújtaniuk a 124. cikk szerinti pénzügyi nyilvántartás alapján elkészített […] adóbevallást.

[…]

(3) A nyilvántartásba vett személy az (1) bekezdés szerinti adóbevalláshoz csatolja a 124. cikkben említett, az adott adómegállapítási időszakra vonatkozó számviteli nyilvántartásokat is.

(4) Az (1) bekezdésben említett adóbevallást abban az esetben is be kell nyújtani, ha ezen adózási időszak tekintetében nincs helye adófizetésnek vagy -visszatérítésnek, valamint azokban az esetekben is, amikor a nyilvántartásba vett személy nem értékesített, részére nem történt értékesítés, nem vásárolt vagy ha nem folytatott importtevékenységet.

(5) Az (1) és (2) bekezdésben említett adóbevallásokat és a (3) bekezdésben említett számviteli nyilvántartásokat legkésőbb azon adómegállapítási időszakot követő hónap 14. napjáig kell benyújtani, amelyre e dokumentumok vonatkoznak.

[…]

(14) Az (1) bekezdésben említett személy, amennyiben a 154., 156. és 157a. cikk szerint nyilvántartásba vették, benyújtja a 159. cikk (4) bekezdése és/vagy a 159a. cikk (2) bekezdése szerinti adóbevallást. A kizárólag a 154. és 156. cikk alapján nyilvántartásba vett adóalanynak csak a 159. cikk (4) bekezdésében említett bevallást kell benyújtania.”

16 A ZDDS 126. cikke szerint:

„(1) A 125. cikk (1) és (2) bekezdése alapján benyújtott nyilatkozatokban a 124. cikkben említett számviteli nyilvántartásokban nem vagy hibásan rögzített dokumentumok miatt elkövetett hibákat a (2) és (3) bekezdésben előírt módon ki kell javítani.

(2) Az adóbevallás benyújtási határidejének lejártáig észlelt hibákat a személy a szükséges javítások elvégzésével és a 125. cikk (1) és (2) bekezdésében említett bevallások, valamint a 124. cikkben említett számviteli nyilvántartások újbóli benyújtásával korrigálja.

(3) A (2) bekezdésben említett eseteken kívül a hibákat a következőképpen kell kijavítani:

1. a személy abban az adómegállapítási időszakban, amelyben a hibát észlelték, elvégzi a szükséges javításokat, és a 124. cikk szerinti számviteli nyilvántartásba nem vett dokumentumok esetében bejegyzi az ugyanezen adómegállapítási időszakra vonatkozó, nyilvántartásba nem vett dokumentumot;

2. a személy írásban értesíti az illetékes adóhatóságot, amely – a számviteli nyilvántartásban hibásan rögzített dokumentumok esetében – intézkedik a személy adott adómegállapítási időszakra vonatkozó adótartozásának korrekciójáról.”

A ZKPO

17 A Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (a társasági adóról szóló törvény, a DV 2006. december 22-i 105. száma; a továbbiakban: ZKPO) alapügyre alkalmazandó változata 1. cikkének 4. pontja a következőképpen rendelkezik:

„E törvény szabályozza:

[…]

4. a jelen törvény hatálya alá tartozó, a Bolgár Köztársaságban belföldi vagy külföldi illetőségű jogi személyek által szerzett jövedelmek adóztatását.”

18 A ZKPO 92. cikkének szövege a következő:

„(1) A társasági adó alanyainak formanyomtatványon éves adóbevallást kell benyújtaniuk a pénzügyi eredményre és a fizetendő éves társasági adóra vonatkozóan.

(2) Az éves adóbevallást a következő év március 31-ig kell benyújtani az adóalany nyilvántartásba vételének helye szerinti nemzeti központi adóhatóság területi igazgatóságához.”

19 A ZKPO 93. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalanyok a tárgyévre vonatkozó társasági adót az adott évre vonatkozó előlegek levonását követően, legkésőbb a következő év június 30-ig fizetik meg.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

20 A NARE-BG egy bolgár jog szerinti társaság, amely telkeket vásárol a célból, hogy azokon alvállalkozók bevonásával épületeket építsen.

21 2017 és 2019 között egy várnai (Bulgária) ingatlanprojekttel összefüggésben e társaság 71, alvállalkozók által kiállított számlát kapott, melyek tekintetében a héa teljes összege 117 458,80 bolgár leva (BGN) (hozzávetőleg 60 050 euró).

22 Ezt követően az említett társaságot 2019. november 25-én a ZDDS 100. cikkének (1) bekezdése alapján héaalanyként nyilvántartásba vették.

23 A 2019. november 25. és 2020. szeptember 30. közötti adómegállapítási időszak tekintetében a NARE-BG olyan héabevallásokat nyújtott be, melyek nem tartalmaztak fizetendő vagy visszatérítendő adót.

24 2020. március 13-án a Covid19-világjárvány miatt 2020. március 13-tól április 13-ig terjedő hatállyal rendkívüli állapotot hirdettek ki a Bolgár Köztársaság területén. Ezt 2021. április 30-ig fokozatosan meghosszabbították. E vonatkozásban e világjárvány következményeinek kezelése érdekében nemzeti szabályokat fogadtak el a rendkívüli állapot alatt foganatosított intézkedésekre és cselekvésekre vonatkozóan. Tekintettel az említett világjárvány által a gazdasági szereplők számára okozott nehézségekre, ez a szabályozás meghosszabbította bizonyos adók bevallásának és megfizetésének határidejét, nem írt elő azonban ilyen különös szabályozást a héa bevallására, megfizetésére vagy levonására.

25 2020. december 10-én a NARE-BG héabevallást nyújtott be a 2020. novemberi adómegállapítási időszakra vonatkozóan, amelyben összesen 10 125,40 BGN (hozzávetőleg 5180 euró) héaösszegre vonatkozó, felszámított héa levonására jogosító értékesítéseket tüntetett fel.

26 2021. január 14-én a NARE-BG héabevallást nyújtott be a 2020. decemberi adómegállapítási időszakra vonatkozóan, feltüntetve az előzetesen felszámított héa levonására jogosító értékesítéseket, amelyek összege a 2017 és 2019 közötti években kapott 71 számla tekintetében 117 458,80 BGN (hozzávetőleg 60 050 euró) volt.

27 2021. január 15-én a NARE-BG a ZDDS 126. cikke (3) bekezdésének írásban tájékoztatta a Teritorialna direktsia na Nationalna agentsia za prihodite Varnát (a nemzeti központi adóhatóság várnai területi igazgatósága, Bulgária; a továbbiakban: adóhatóság), hogy e számlákat a 2020.

novemberi adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallás helyett tévesen a 2020. decemberi adómegállapítási időszakra vonatkozó bevallásban tüntette fel. E hibák, melyek kijavítását kérte, az említett társaság könyvelőjének Covid19-fertőzéséből és karanténba kerüléséből eredtek, akinek a munkájával állítólag egy őt helyettesítő munkatársat bíztak meg.

28 Az adóhatóság ugyanakkor az említett számlák tekintetében megtagadta a héalevonási jogot a ZDDS 72. cikkének (1) bekezdése alapján, amelynek értelmében az e törvény szerint nyilvántartásba vett adóalany a levonási jogát azon adómegállapítási időszak vagy az azt követő tizenkét időszak valamelyike során gyakorolhatja, amelyben e jog keletkezett. Az adóalany nyilvántartásba vételét megelőzően vásárolt vagy szerzett eszközök és igénybe vett szolgáltatások utáni héa levonásához való jog a ZDDS 75. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében e nyilvántartásbavétel időpontjában keletkezik. Következésképpen – figyelembe véve a NARE-BG héaalanyként történő nyilvántartásba vételének időpontját – a szóban forgó 71 számla tekintetében adólevonási jogát legkésőbb a 2020. novemberi adómegállapítási időszakban kellett volna gyakorolnia. Márpedig mivel e jogot ezen adómegállapítási időszakra vonatkozó héabevallásban nem gyakorolták, amely bevallást a ZDDS 125. cikkének (5) bekezdése alapján legkésőbb 2020. december 14-én be kellett volna nyújtani, így e levonási jog megszűnt.

29 2022. január 24-én, mivel a NARE-BG az említett 71 számla tekintetében a ZDDS 72. cikkét megsértve gyakorolta héalevonási jogát, az adóhatóság összesen 117 458,80 BGN (hozzávetőleg 60 050 euró) héaösszegre vonatkozó utólagos adómegállapításról szóló határozatot bocsátott ki e társasággal szemben.

30 A NARE-BG ezt követően keresetet indított ezen utólagos adómegállapításról szóló határozat ellen az Administrativen sad – Varna (várnai közigazgatási bíróság, Bulgária), azaz a kérdést előterjesztő bíróság előtt.

31 E bíróság előtt a NARE-BG a héalevonási jogának alátámasztása érdekében a héairányelv 179. cikke (1) bekezdésének, 180. cikkének és 273. cikkének, valamint a héasemlegesség, a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvének a közvetett adózás területén történő értelmezésére hivatkozik, amint az a 2008. május 8-i Ecotrade ítéletből (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267) és a 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítéletből (C-284/11, EU:C:2012:458) eredő ítélkezési gyakorlatból következik. Az igazgató által hivatkozott 2022. július 7-i X ítélet (C-194/21, a továbbiakban: X ítélet, EU:C:2022:535) ezzel szemben nem alkalmazható olyan helyzetben, mint amilyen az alapügyben szerepel.

32 Az igazgató a maga részéről azt állítja, hogy a NARE-BG a könyvelőjének Covid19-fertőzése miatt a ZDDS 75. cikkének (2) bekezdését megsértve késedelmesen, vagyis a 2020 novemberi helyett 2020 decemberi adómegállapítási időszakban gyakorolta héalevonási jogát. Ennélfogva úgy véli, hogy az alapjogvita csak erre az e 75. cikk (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett rendelkezésre vonatkozik, az e társaság által benyújtott héabevallásokban szereplő hibák kijavításának feltételeire nem. Következésképpen szerinte a jelen ügyben kizárólag az X ítéletből eredő ítélkezési gyakorlatot kell alkalmazni, amelynek megfelelően a héairányelvben előírt korrekciós mechanizmus nem alkalmazandó, ha az adóalany elmulasztotta a héalevonási jogának gyakorlását, és e jogát a jogvesztő határidő lejárta miatt elvesztette.

33 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy az alapügy szempontjából releváns-e a 2008. május 8-i Ecotrade ítéletből (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267) és a 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítéletből (C-284/11, EU:C:2012:458) eredő ítélkezési gyakorlat. Az ezen ítéletek alapjául szolgáló ügyek tényállása

ugyanis különbözik az alapügy tényállásától, amelyben a Covid19-világjárvánnyal összefüggő rendkívüli állapot keretében hozott olyan jogalkotási intézkedések elfogadása szerepel, amelyek hosszabb határidőt írnak elő bizonyos adók bevallására és megfizetésére, nem biztosítanak azonban ilyen határidőt a héa bevallására, megfizetésére és levonására.

34 E bíróságban hasonlóképpen felmerül a kérdés, hogy releváns-e az X ítélet, figyelembe véve az ezen ítélet alapjául szolgáló és az alapeljárásban szereplő ténybeli körülményeket.

35 Ilyen körülmények között az Administrativen sad – Varna (várnai közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A járvány megfékezése érdekében törvénnyel bevezetett intézkedések – a lakhely elhagyásának és a településeken belüli mozgás szabadságának korlátozására, a más személyekkel való kapcsolattartás korlátozására és az üzletek bezárására irányuló közigazgatási intézkedések elrendelését is ideértve – fényében, minek körében ezekkel a járvány megfékezésére irányuló intézkedésekkel összefüggésben meghosszabbították a [ZKPO] (amely a nemzeti jogban a tőkejövedelem-adó bevallására és megfizetésére vonatkozó határidőket szabályozza) alapján fizetendő adók bevallására és megfizetésére vonatkozó határidőket, gyakorlatilag lehetetlenné teszi-e, vagy túlzottan megnehezíti-e a jelen eljárásban szóban forgóhoz hasonló jogvesztő határidő, hogy az adóalany a járvány megfékezésére irányuló intézkedések fennállásának időszaka alatt gyakorolja az adólevonási jogot, és ebből a szempontból összeegyeztethetők-e a jelen eljárásban szóban forgókhoz hasonló nemzeti jogszabályi rendelkezések és adóhatósági gyakorlatok a közös [héa]rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 186. cikkével összefüggésben értelmezett 184. cikkével [a héa]semlegesség héairányelv által bevezetett elvére, valamint az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés uniós jogban rögzített elvére (2008. május 8-i Ecotrade ítélet, C-95/07 és C-96/07) tekintettel?

2) A [ZDDS] által a feltüntetett adatoknak [az e törvény] szerinti [adó]bevallás útján történő kijavítására biztosított lehetőségre tekintettel a jelen ügy tényállása mellett megengedett-e a héairányelv 186. cikkével összefüggésben értelmezett 184. cikke alapján az olyan adóhatósági gyakorlat, amely szerint az adóalanytól megtagadják az adólevonási jogot azzal az indokkal, hogy a héa bevallására az adólevonási jognak az adóalany részére a ZDDS szerinti nyilvántartásba vételét megelőzően teljesített értékesítések tekintetében történő gyakorlására rendelkezésre álló jogvesztő határidő (tizenkét hónap) utolsó adómegállapítási időszakára vonatkozó adatok kijavítása érdekében elvégzett önellenőrzés útján került sor, amennyiben az ügyleteket nem titkolták el, a teljesítésükre vonatkozó adatok szerepeltek a felperes könyvelésében, az adóhatóság rendelkezett a szükséges információkkal, és semmi nem utal arra, hogy a költségvetést kár érte volna?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

36 Az igazgató és a spanyol kormány vitatja az előterjesztett két kérdés elfogadhatóságát.

37 Az első kérdést illetően az igazgató egyrészt arra hivatkozik, hogy annak tárgya nem az uniós jog értelmezése, hanem kizárólag a nemzeti adójog alkalmazása. Másrészt a spanyol kormány azon az álláspontón van, hogy ez a kérdés hipotetikus, mivel a kérdést előterjesztő bíróság nem pontosította megfelelően, hogy a Covid19-világjárvány miatt kihirdetett rendkívüli állapot keretében elfogadott, kijárási korlátozási intézkedések ténylegesen megakadályozták vagy hátráltatták-e e tizenkét hónapos jogvesztő határidőn belül a héalevonási jog NARE-BG általi gyakorlását, mivel az érintett könyvelő átmeneti munkaképtelensége e tizenkét hónap során csak kéthetes időszakot fedett le.

38 A második kérdést illetően az igazgató azt állítja, hogy az nem releváns az alapügy megoldása szempontjából. Úgy véli, hogy a jelen ítélet 27. pontjában említett helyesbítés iránti kérelem valójában NARE-BG 2020. decemberi adómegállapítási időszakra vonatkozó eredeti bevallására vonatkozik. Mivel e kérelmet az említett bevallást határidő lejárta után nyújtották be, az adóhatóság érvényesen tagadta meg e társaságtól héalevonási jogának gyakorlását úgy, hogy e társaságnak nincs lehetősége a bevallás helyesbítésére.

39 E tekintetben emlékeztetni kell arra, amint azt a Bíróság már több alkalommal kimondta, hogy a nemzeti bíróság által saját felelősségére 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 kérelmet a Bíróság csak abban az esetben utasíthatja el, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, 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 (2024. január 11-i Societatea Civilă Profesională de Avocați AB & CD ítélet, C-252/22, EU:C:2024:13,, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 A jelen ügyben egyrészt meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy a Bíróságnak a 2008. május 8-i Ecotrade ítéletből (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) és a 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítéletből (C-284/11, EU:C:2012:458, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) eredő ítélkezési gyakorlatára tekintettel választ kell adni arra a kérdésre, hogy a NARE-BG-nek a héairányelv értelmében van-e lehetősége arra, hogy a jogvesztő határidő lejártát követően vonja le a héaalanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően teljesített ügyletek után előzetesen felszámított héát azáltal, hogy az e határidő lejárta előtt benyújtott héabevallás helyesbítését kéri.

41 Másrészt e bíróság azt kérdezi, hogy az alkalmazandó nemzeti szabályozásban a héa bevallására, megfizetésére és a héalevonási jog gyakorlására előírt jogvesztő határidő gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé teszi-e e levonási jog gyakorlását, tekintettel arra, hogy a Covid19-világjárvány miatt a rendkívüli állapot keretében elfogadott intézkedések bizonyos adók bevallására és megfizetésére hosszabb határidőket írtak elő, ugyanakkor a héalevonási jog gyakorlására nyitva álló jogvesztő határidő nem módosult.

42 A fentiekre tekintettel, és figyelembe véve az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések relevanciájának vélelmét, nem tűnik ki nyilvánvalóan, hogy a héairányelvnek a kérdést előterjesztő bíróság által kért értelmezése semmilyen összefüggésben ne lenne az alapügy tényállásával vagy tárgyával, illetve hogy az e bíróság által felvetett probléma hipotetikus jellegű lenne.

43 Az előterjesztett kérdések tehát elfogadhatók.

Az ügy érdeméről

44 Két kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 186. cikkével összefüggésben értelmezett 184. cikkét, valamint az egyenértékűség, a tényleges érvényesülés és a héasemlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás és közigazgatási gyakorlat, amelyek értelmében az adóalanytól megtagadják a héaalanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően, előzetesen felszámított héa levonásához való jogot arra hivatkozva, hogy az adóalany e levonást a hatályos nemzeti szabályozásban előírt jogvesztő határidő lejártát követően, az e határidő lejárta előtt benyújtott héabevallás helyesbítésére irányuló bevallás útján kérte, annak ellenére, hogy bizonyos adók bevallására és megfizetésére vonatkozó határidők meghosszabbítása érdekében elfogadtak ugyan a Covid19-világjárványhoz kapcsolódó nemzeti intézkedéseket, de a héa nem szerepelt ezen adók között.

45 Először is emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2022. október 6-i Vittamed technologijos ítélet, C-293/21, EU:C:2022:763, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következésképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2022. október 6-i Vittamed technologijos ítélet, C-293/21, EU:C:2022:763, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Amint a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog nevezetesen a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében rendszerint azonnal érvényesül (lásd ebben az értelemben: 2022. október 6-i Vittamed technologijos ítélet, C-293/21, EU:C:2022:763, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Mindazonáltal ezen irányelv 180. és 182. cikke értelmében az adóalany számára engedélyezhető a héa levonása akkor is, ha jogát nem gyakorolta abban az időszakban, amelynek során e jog keletkezett, feltéve azonban, hogy a nemzeti szabályozásban előírt feltételeket és eljárási szabályokat tiszteletben tartja (X ítélet, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik egyrészt, hogy a ZDDS 75. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében az adóalany nyilvántartásba vételét megelőzően teljesített értékesítések és szolgáltatásnyújtások után e törvény alapján előzetesen felszámított héa levonásához való jog az ezen nyilvántartásba vétel időpontjában keletkezik, és azt abban az adómegállapítási időszakban, vagy a következő tizenkét adómegállapítási időszak valamelyikében kell gyakorolni, amelynek során e jog keletkezett. A NARE-BG által a héaalanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően kapott 71 számlán feltüntetett héa levonására vonatkozó jog gyakorlásának határideje tehát tizenkét hónap volt. E határidő azon adómegállapítási időszakkal kezdődött, amelynek során az adólevonási jog keletkezett, és 2020 novemberében járt le. A ZDDS

125. cikkének (5) bekezdése értelmében e levonási jogot legkésőbb 2020. december 14-ig történő benyújtásával kellett volna gyakorolni, ami a 2020. novemberi adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallás beadásának végső határideje.

50 Másrészt meg kell állapítani, hogy a NARE-BG a tizenkét hónapos határidőn belül nem gyakorolta a héalevonási jogát. Kétségtelen, hogy 2020. december 10-én héabevallást nyújtott be a 2020. novemberi adómegállapítási időszakra vonatkozóan, azonban abban a héaalanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően kapott 71 számlán szereplő héát nem tüntette fel. E héabevallást a 2020. novemberi adómegállapítási időszakra vonatkozóan az adóhatóságnál csak 2021. január 15-én, e tizenkét hónapos határidő lejártát követően javította ki.

51 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az adólevonási jog időbeli korlátozás nélküli gyakorlásának lehetősége ellentétes a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (X ítélet, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 A Bíróság így már megállapította, 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) (X ítélet, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 Az egyenértékűség elvét illetően hangsúlyozni kell, hogy kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság feladata a nemzeti jog által előírt eljárási szabályok hasonlóságának az említett, állítólagosan hasonló eljárási szabályok tárgya, jogalapja és lényeges elemei szempontjából történő vizsgálata (lásd ebben az értelemben: 2022. február 10-i Philips Orătie ítélet, C-487/20, EU:C:2022:92, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

54 A Bíróság ugyanakkor a nemzeti bíróság által elvégzendő ellenőrzés tekintetében bizonyos, az uniós jog értelmezésére vonatkozó elemeket szolgáltathat e bíróság számára (2022. február 10-i Philips Orătie ítélet, C-487/20, EU:C:2022:92, 31. pont).

55 A jelen esetben a rendkívüli állapot alatti intézkedésekre és cselekvésekre vonatkozó nemzeti szabályokat a Covid19-világjárvány következményeinek kezelése érdekében fogadták el. Ez a szabályozás meghosszabbította bizonyos közvetlen adók bevallásának és megfizetésének határidejét, a héa bevallására, megfizetésére vagy levonására azonban nem írt elő különös szabályozást. Ez a körülmény azonban nem elegendő ahhoz, hogy e szabályozást összeegyeztethetetlenné tegye az egyenértékűség elvével.

56 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ugyanis kitűnik, hogy az olyan közvetlen adók, mint a jövedelemadó, és az olyan közvetett adók, mint a héa, alapvetően eltérő jellegűek, és az egyenértékűség elvének alkalmazása szempontjából nem összehasonlíthatóak (lásd analógia útján: 2022. december 9-i The Navigator Company és Navigator Pulp Figueira végzés, C-459/21, EU:C:2022:979, 28. és 29. pont).

57 Ezt követően a tényleges érvényesülés elvét illetően meg kell állapítani, hogy a héaalanyként történő nyilvántartásba vételtől számított tizenkét hónapos jogvesztő határidő olyan körülmények között sem teheti gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé a héalevonási jog gyakorlását, mint az alapügy körülményei.

58 E tekintetben elsősorban meg kell állapítani, hogy a Covid19-világjárvány miatti rendkívüli állapot messze nem terjedt ki arra a teljes időszakra, amelynek során a NARE-BG bevallást nyújthatott be a szóban forgó 71 számlán szereplő héa levonására vonatkozó jogának gyakorlása céljából. Másodszor, a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem tűnik ki, hogy a Bolgár Köztársaság e rendkívüli állapot során akár általánosságban a héa fizetésére kötelezett személyek, akár különösen a NARE-BG tekintetében olyan nehézségekkel szembesült volna, amelyek gyakorlatilag lehetetlenné teszik vagy túlzottan megnehezítik a levonási jog gyakorlását. Harmadszor, a NARE-BG könyvelőjének 2020 decembere folyamán fennálló Covid19-fertőzése nem tekinthető olyannak, mint amely lehetetlenné teszi e társaság héalevonási jogának gyakorlását a teljes tizenkét hónapos határidő során, amellyel e célból rendelkezett.

59 Másodsorban ki kell emelni, hogy ami a héalevonás korrekciójára vonatkozó, a héairányelv 184. és 185. cikkében előírt esetleges kötelezettségét illeti, az e 184. cikkben kétségkívül tágan került meghatározásra, amennyiben az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt. E megfogalmazás nem zárja ki eleve a jogosulatlan levonás egyetlen lehetséges esetét sem és a korrekcióra vonatkozó kötelezettség általános terjedelmét megerősíti az ezen irányelv 185. cikkének (2) bekezdése által megengedett kivételek kifejezett felsorolása (X ítélet, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 Ezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében ilyen korrekcióra kerül sor többek között, ha e levonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak.

61 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ugyanakkor az következik, hogy a korrekciós mechanizmus csak akkor alkalmazható, ha az adólevonási jog fennáll. Márpedig az említett irányelv 184. és 185. cikke nem keletkeztethet adólevonási jogot (X ítélet, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

62 Ebből következik, hogy a héairányelvben előírt korrekciós mechanizmus nem alkalmazható abban az esetben, ha az adóalany elmulasztotta a héalevonási jog gyakorlását, és azt egy jogvesztő határidő lejárta miatt elveszítette (X ítélet, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

63 Következésképpen meg kell állapítani, hogy e mechanizmus nem alkalmazható olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, amikor az adóalany, aki a héalevonási jogot az adott adómegállapítási időszakra vonatkozó héabevallás benyújtásakor nem gyakorolta, e jogot e bevallás helyesbítése alkalmával később kívánja gyakorolni, jóllehet a nemzeti jog által az említett jog gyakorlására előírt jogvesztő határidő lejárt.

64 Harmadszor, a héasemlegesség elve sem kérdőjelezheti meg e következtetést. Kétségtelen, hogy a korrekciós mechanizmus szerves részét képezi a héairányelv által létrehozott adólevonási rendszernek, és arra irányul, hogy elősegítse a héalevonások pontosságát a héasemlegesség biztosítása érdekében (2020. május 28-i World Comm Trading Gfz ítélet, C-684/18, EU:C:2020:403, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

65 Mindazonáltal a héasemlegesség elve nem járhat azzal a hatással, hogy lehetővé tegye az adóalany számára az olyan adólevonási jog korrekcióját, amelyet a jogvesztő határidő lejárta előtt nem gyakorolt, és amelyet így elveszített.

66 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 186. cikkével összefüggésben értelmezett 184. cikkét, valamint az egyenértékűség, a tényleges érvényesülés és a héasemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás és közigazgatási gyakorlat, amelynek értelmében az adóalanytól megtagadják a héaalanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően, előzetesen felszámított héa levonásához való jogot arra hivatkozva, hogy az adóalany e levonást a hatályos nemzeti szabályozásban előírt jogvesztő határidő lejártát követően, az e határidő lejárta előtt benyújtott héabevallás helyesbítésére irányuló bevallás útján kérte, annak ellenére, hogy a bizonyos adók bevallására és megfizetésére vonatkozó határidők meghosszabbítása érdekében elfogadtak ugyan a Covid19-világjárványhoz kapcsolódó nemzeti intézkedéseket, de a héa nem szerepelt ezen adók között.

A költségekről

67 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:

A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek a 186. cikkével összefüggésben értelmezett 184. cikkét, valamint az egyenértékűség, a tényleges érvényesülés és a hozzáadottérték-adó (héa) -semlegesség elvét a következőképpen kell értelmezni:

azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás és közigazgatási gyakorlat, amelyek értelmében az adóalanytól megtagadják a héaalanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően, előzetesen felszámított héa levonásához való jogot arra hivatkozva, hogy az adóalany e levonást a hatályos nemzeti szabályozásban előírt jogvesztő határidő lejártát követően, az e határidő lejárta előtt benyújtott héabevallás helyesbítésére irányuló bevallás útján kérte, annak ellenére, hogy a bizonyos adók bevallására és megfizetésére vonatkozó határidők meghosszabbítása érdekében elfogadtak ugyan a Covid19-világjárványhoz kapcsolódó nemzeti intézkedéseket, de a héa nem szerepelt ezen adók között.

Aláírások