A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2017. november 23.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – Adóalap – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 11. cikk C. része (1) bekezdésének második albekezdése – Az adóalap csökkentéséhez való jognak a másik szerződő fél nemfizetése esetén történő korlátozása – A tagállamokat az átültetés során megillető mérlegelési mozgástér – A gazdasági szereplő általi előfinanszírozás időtartamának arányossága”

A C-246/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Commissione tributaria provinciale di Siracusa (siracusai helyi adóügyi bíróság, Olaszország) a Bírósághoz 2016. április 28-án érkezett, 2016. március 7-i határozatával terjesztett elő az

Enzo Di Maura

és

az **Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, J.-C. Bonichot (előadó), A. Arabadjiev, S. Rodin és E. Regan bírák,

főtanácsnok: J. Kokott

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

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

– az Egyesült Királyság kormánya képviseletében J. Kraehling és G. Brown, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: E. Mitrophanous barrister,

– az Európai Bizottság képviseletében F. Tomat és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: olasz.

a főtanácsnok indítványának a 2017. június 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 11. cikke C. része (1) bekezdésének, valamint az arányosság, az uniós jog tényleges érvényesülése és a hozzáadottérték-adó (héa) semlegessége elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Enzo Di Maura és az Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (adóhatóság – siracusai tartományi igazgatóság, Olaszország; a továbbiakban: adóhatóság) között a 2004-es adóévet érintő és a héaalap csökkentésére vonatkozó adómegállapító határozat tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 11. cikke A. részének (1) bekezdése, amely az adóalap csökkentését szabályozza, a következőképpen rendelkezik:

„Lemondás, visszautasítás [helyesen: felmondás, elállás, teljesítés meghiúsulása], illetve teljes vagy részleges nemfizetés, avagy az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árengedmény esetén az adóalap a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökken.

A tagállamok azonban a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek e szabálytól.”

Az olasz jog

4 Az 1972. október 26-i decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (a hozzáadottérték-adó bevezetéséről és szabályozásáról szóló 633. sz. köztársasági elnöki rendelet; a GURI 1972. november 11-i 292. száma; a továbbiakban: köztársasági elnöki rendelet) tényállás idején hatályos változata szerinti 26. cikke, amely „Az adóalap vagy az adó módosítása” címet viseli, a (2) bekezdésében kimondja:

„Ha a 23. és 24. cikkben meghatározott könyvelésbe vételt követően valamely kiszámlázott ügylet semmisség megállapítása, megsemmisítés, elállás, megszüntetés, felmondás vagy más hasonló ok vagy eredménytelen fizetésképtelenségi eljárás, illetve végrehajtási eljárás miatti teljes vagy részleges nemfizetés következtében vagy szerződésben kikötött visszatérítés vagy árengedmény érvényesítésének eredményeként egészben vagy részben meghiúsul, vagy adóalapot képező összege csökken, a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója a 19. cikk alapján levonhatja, majd a 25. cikk szerint könyvelésbe veheti a módosításnak megfelelő adóösszeget. Ebben az esetben a termék vevője, illetve a megrendelő, aki ez utóbbi cikk alapján az ügyletet már könyvelésbe vette, a 23. vagy 24. cikknek megfelelően köteles könyvelésbe venni a módosítást, ez azonban nem érinti a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója részére általa kártérítésként kifizetett összeg visszatérítéséhez való jogát.”

5 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az adóhatóság és az olasz bíróságok következetesen úgy értelmezték e rendelkezést, hogy nemfizetés esetén az adóalap csökkentése érdekében az adóalanynak bizonyítékkal kell szolgálnia a fizetésképtelenségi eljárások eredménytelenségéről, amire csak az esetleges vagyonfelosztási tervvel kapcsolatos észrevételek megtételére nyitva álló határidő lejártát követően, illetve – vagyonfelosztási terv hiányában – a fizetésképtelenségi eljárást lezáró végzéssel szembeni kifogás előterjesztésére rendelkezésre álló határidő lejártakor van lehetőség.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

6 E. Di Maura, mivel az egyik ügyfele, akinek megállapították a fizetésképtelenségét, egy 35 000 euró összegű számlát nem egyenlített ki vele szemben, megfelelő mértékben csökkentette a héaalapját, amire álláspontja szerint a köztársasági elnöki rendelet hivatkozott rendelkezései alapján jogosult volt.

7 Az adóhatóság azzal az indokkal utasította el e korrekciót, hogy arra csak fizetésképtelenségi eljárás vagy egyéni végrehajtási eljárás eredménytelen lefolytatását követően van lehetőség, vagyis miután megbizonyosodtak arról, hogy a követelést nem egyenlítik ki, nem pedig a fizetésképtelenséget megállapító olyan egyszerű ítéletet követően, mint amelyet E. Di Maura adósa tekintetében hoztak.

8 Ez utóbbi keresetet indított a Commissione tributaria provinciale di Siracusa (siracusai helyi adóügyi bíróság, Olaszország) előtt, arra hivatkozva, hogy, épp ellenkezőleg, az adóalap ellenérték megfizetése elmaradása miatt való csökkentésére az adós fizetésképtelenségének a megállapítása időpontjában kell, hogy sor kerülhessen.

9 E bíróság kétségeit fejezi ki a köztársasági elnöki rendelet hivatkozott rendelkezésének az arányosság, az uniós jog tényleges érvényesülése és a héasemlegesség elvével való összeegyeztethetőségét illetően, figyelemmel különösen a fizetésképtelenségi eljárások olaszországbeli átlagos időtartamára, amelynek kapcsán megjegyzi, hogy nem ritka, hogy az meghaladja a tíz évet. Úgy véli továbbá, hogy az adóalap csökkentéséhez való jog tekintetében az olasz jog által felállított korlát túlzott mértékű, mivel a hatodik irányelv e korlátozási típust a nemfizetésnek, nem pedig a fizetésképtelenségi és végrehajtási eljárások eredménytelenségének a feltételéhez köti.

10 E körülmények között a Commissione tributaria provinciale di Siracusa (siracusai helyi adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Tekintettel a [hatodik] irányelvnek a felek által kikötött ellenszolgáltatás megfizetésének teljes vagy részleges elmaradása esetén alkalmazott adóalap-csökkentésre és az adóköteles ügyletekre felszámított héa módosítására vonatkozó 11. cikke C. részének (1) bekezdésére és 20. cikke (1) bekezdése b) pontjának második mondatára, összhangban áll-e az arányosságnak és a tényleges érvényesülésnek az EUM[-Szerződésben] rögzített elveivel és a héa alkalmazását szabályozó semlegesség elvével az olyan korlátozások előírása, amelyek – a fizetésképtelenségi eljárás előre nem látható időtartamához kapcsolódó időbeli ütemezés szempontjából is – lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé teszik az adóalany számára a nem vagy csak részben megfizetett ellenszolgáltatással kapcsolatos adóösszeg visszaigénylését?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén, összhangban áll-e a fent hivatkozott elvekkel [köztársasági elnöki rendelet] 26. cikke (2) bekezdésé[hez] hasonló olyan szabályozás, amely az adó visszatérítéséhez való jogot az eredménytelen fizetésképtelenségi eljárások előzetes lefolytatásának bizonyításához köti, vagyis arra [a] tagállam ítélkezési gyakorlata és adóhatósági gyakorlata szerint kizárólag a vagyon végleges felosztásának eredménytelensége vagy – ennek hiányában – a felszámolási eljárást lezáró végzés jogerőre emelkedését követően kerülhet sor, abban az esetben is, ha ezek a tevékenységek a követelés összege, behajthatóságának valószínűsége és a

fizetésképtelenségi eljárás költségei alapján egyértelműen nem gazdaságosak, figyelembe véve, hogy egyébként az említett előfeltételek bekövetkezésére a csődeljárás megindításától számított több év elteltével kerülhet sor?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

11 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a tagállamok a héaalap teljes vagy részleges nemfizetés esetén való csökkentését a fizetésképtelenségi eljárások eredménytelenségének a feltételéhez köthetik, amennyiben az ilyen eljárás akár több mint tíz évig is elhúzódhat.

12 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy az adóalap harmonizációja érdekében a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy belföldön ezen adóalap főszabály szerint magában foglal mindent, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől, a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell.

13 E rendelkezés a hatodik irányelv 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 maga e címen beszedett (1997. július 3-i Goldsmiths ítélet, C-330/95, EU:C:1997:339, 15. pont).

14 Ezen elvvel összhangban a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének első albekezdése, amely felmondás, elállás, teljesítés meghiúsulása, illetve teljes vagy részleges nemfizetés, avagy az ügylet teljesítése utáni árengedmény esetén az adóalap csökkentésére, ebből következően pedig az adóalany által fizetendő héa összegének a csökkentésére kötelezi a tagállamokat minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg (1997. július 3-i Goldsmiths ítélet, C-330/95, EU:C:1997:339, 16. pont).

15 A hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második albekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérjenek a fenti pontban hivatkozott szabálytól.

16 Ugyanis ha a vételár teljes vagy részleges meg nem fizetésére a teljesítés meghiúsulása vagy a szerződéstől való elállás nélkül került sor, a vevő továbbra is köteles megfizetni a megállapodás szerinti árat, az eladónak pedig, bár már nem tulajdonosa a terméknek, főszabály szerint továbbra is fennáll a követelése, amelyre bíróság előtt hivatkozhat. Mivel ugyanakkor nem zárható ki, hogy az ilyen követelés véglegesen behajthatatlanná válik, az uniós jogalkotó minden egyes tagállamnak biztosítani kívánja a választási lehetőséget annak meghatározása vonatkozásában, hogy a vételár meg nem fizetésének esete – amely önmagában, a teljesítés meghiúsulásával vagy a szerződéstől való elállással ellentétben, nem helyezi vissza a feleket az eredeti helyzetükbe – az általuk meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben adóalap-csökkentésre való jogosultságot biztosít-e, vagy az ilyen csökkentés nem fogadható el ezen esetben (2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 25. pont).

17 Ugyanakkor, amint azt a Bíróság már megállapította, a szigorúan a teljes vagy részleges nemfizetésre korlátozott ezen eltérési lehetőség azon a megfontoláson alapul, hogy az ellenérték meg nem fizetése bizonyos körülmények között és az érintett tagállamban fennálló joghelyzet okán, adott esetben, nehezen és csak ideiglenesen ellenőrizhető (1997. július 3-i Goldsmiths ítélet, C-330/95, EU:C:1997:339, 18. pont).

18 Ebből következően ezen eltérési lehetőség igénybevételének indokoltnak kell lennie ahhoz, hogy a tagállamok által annak végrehajtása érdekében elfogadott intézkedések ne hiúsítsák meg a hatodik irányelv által elérni kívánt adóharmonizáció célját (1997. július 3-i Goldsmiths ítélet, C-330/95, EU:C:1997:339, 18. pont).

19 A 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328) 23. pontjából analógia útján kétségkívül az következik, hogy amennyiben az érintett tagállam a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második albekezdésében előírt eltéréssel kívánt élni, az adóalanyok nem hivatkozhatnak a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének első albekezdése alapján a héaalapjuk vételár meg nem fizetése esetén történő csökkentéséhez való jogra.

20 Ugyanakkor – az olasz kormány és az Egyesült Királyság kormánya állításával ellentétben – ezen indokolás, amint az a főtanácsnok indítványának a 32–44. pontjából következik, nem értelmezhető úgy, mint amely megkérdőjelezi a jelen ítélet 17. és 18. pontjában hivatkozott, a tagállamok azon lehetőségére vonatkozó ítélkezési gyakorlatot, hogy egyszerűen kizárják a héaalap módosítását.

21 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából e tekintetben az következik, hogy a kivételeket megszorítóan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2002. június 20-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-287/00, EU:C:2002:388, 47. pont; 2007. június 14-i Horizon College ítélet, C-434/05, EU:C:2007:343, 16. pont; 2013. március 21-i PFC Clinic ítélet, C-91/12, EU:C:2013:198, 23. pont). Márpedig magából a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdése második albekezdésének a szövegéből az következik, hogy a tagállamok, jóllehet lehetőségük van arra, hogy az első albekezdésben előírt adóalap-korrekciótól eltérjenek, nem kaptak felhatalmazást az uniós jogalkotó részéről arra, hogy ezt a korrekciót egyszerűen kizárják.

22 A hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdése második albekezdésének teleológiai értelmezése megerősíti ezt a következtetést. Ugyanis jóllehet jelentőséggel bír, hogy a tagállamok felvehetik a küzdelmet a számlák meg nem fizetésének véglegességével szükségszerűen együtt járó, a jelen ítélet 16. pontjában hivatkozott bizonytalansággal szemben, az eltérésre irányuló ilyen lehetőség nem terjeszkedhet túl e bizonytalanságon, különösen pedig azon kérdés eldöntésén, hogy nemfizetés esetén el lehet-e tekinteni az adóalap-csökkentéstől.

23 Egyébként azon lehetőség elismerése, hogy a tagállamok bármely héaalap-csökkentést kizárjanak, ellentétes lenne a héasemlegesség elvével, amelyből többek között az következik, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást teljes egészében mentesíteni kell azon gazdasági tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, amely maga is héaköteles (lásd ebben az értelemben: 2008. március 13-i Securenta ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 25. pont; 2014. március 13-i Malburg ítélet, C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont).

24 Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása érdekében meg kell vizsgálni, hogy mennyiben igazolható az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adóalap-csökkentési mechanizmus.

25 E tekintetben, az uniós jog általános elveinek egyikét képező arányosság elvével összhangban, a hatodik irányelvet átültető eszközöknek alkalmasaknak kell lenniük az e szabályozás által elérni kívánt célok megvalósítására, és nem haladhatják meg azt a mértéket, amely e célok eléréséhez szükséges (lásd analógia útján: 2012. április 26-i Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-508/10, EU:C:2012:243, 75. pont).

26 Amint azt a Bíróság a jelen ítélet 22. pontjában kimondta, az adóalapnak a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második albekezdése szerinti csökkentéséhez való jogtól történő eltérés célja a számlák meg nem fizetésének véglegességével szükségszerűen együtt járó bizonytalanság figyelembevétele.

27 E bizonytalanság nyilvánvalóan figyelembevételre kerül azzal, hogy az adóalanyt mindaddig megfosztják az adóalap-csökkentéshez való jogától, amíg a követelés nem válik véglegesen behajthatatlanná, amint azt lényegében az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás előírja. Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy ugyanezt a célt szintén el lehetne érni azzal, ha az adóalap csökkentését akkor engedélyeznék, amikor az adóalany észszerű valószínűséggel hivatkozik arra, hogy a tartozás nem kerül kiegyenlítésre, fenntartva annak lehetőségét, hogy amennyiben a tartozás megfizetésére mégis sor kerül, az adóalap magasabb összegben kerül megállapításra. Ily módon a nemzeti hatóságok feladata, hogy az arányosság elvének tiszteletben tartásával és a bíróság ellenőrzése mellett az alkalmazandó nemzeti jog sajátosságaira tekintettel meghatározza az adóalany által a nemfizetés valószínűsíthetően hosszú időtartamára vonatkozóan benyújtandó bizonyítékokat. E módszer ugyanolyan hatékonyan biztosítaná a kitűzött cél elérését, ugyanakkor kevésbé lenne szigorú az adóalany számára, aki biztosítja a héa előfinanszírozását azzal, hogy az államkincstár érdekében beszedi azt, amint arra a Bíróság a jelen ítélet 23. pontjában emlékeztet.

28 Az előző pontban tett megállapítás még inkább érvényes az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás összefüggésében, amelynek értelmében a követelés végleges behajthatatlansága a gyakorlatban csak egy évtized után jelenthető ki bizonyossággal. Az ilyen határidő mindenesetre alkalmas arra, hogy likviditási hátrányt okozzon az e szabályozás alá tartozó vállalkozók számára a más tagállamokból származó versenytársaikhoz képest, amennyiben valamely számla meg nem fizetésével szembesülnek, ami nyilvánvalóan alkalmas arra, hogy meghiúsítsa a hatodik irányelv által elérni kívánt adóharmonizáció célját.

29 Ebből következően az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok a héaalap csökkentését nem köthetik a fizetésképtelenségi eljárások eredménytelenségének feltételéhez, amennyiben az ilyen eljárás akár több mint tíz évig is elhúzódhat.

A költségekről

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

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

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok a hozzáadottértékadó-alap csökkentését nem köthetik a fizetésképtelenségi eljárások eredménytelenségének feltételéhez, amennyiben az ilyen eljárás akár több mint tíz évig is elhúzódhat.

Aláírások