YVES BOT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2011. május 26. [1]

1. Az Unió joga által létrehozott közös rendszerben a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) olyan fogyasztási adó, amelyet a termelés, illetve a forgalmazás minden egyes szakaszában fel kell számítani, de amelyet teljes egészében a végső fogyasztónak kell megfizetnie.

2. Annak érdekében, hogy a termékeik, vagy szolgáltatásaik árának megfizetésekor ügyfeleiktől a HÉÁ-t beszedő gazdasági szereplőknek ne kelljen ezen adó terhét viselniük, a közös HÉA-rendszer az adó e gazdasági szereplőkkel szembeni „semlegességének" biztosítását célzó levonási mechanizmust ír elő.

3. Az „adóalany" gazdasági szereplők ily módon jogosultak az ügyfeleiktől beszedett és a tagállam részére megfizetendő adóból levonni azt a HÉA összeget, amelyet ők maguk viseltek a gazdasági tevékenységük folytatásához szükséges termékek és szolgáltatások megszerzése során.

4. A jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset a közös HÉA-rendszer azon rendelkezéseire vonatkozik, amelyek abban az esetben alkalmazandók, amikor az adóalany levonási jogának összege meghaladja az általa fizetendő adó összegét.

5. A 2006/112/EK tanácsi irányelv [2] 183. cikke értelmében, amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő HÉA összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

6. A Magyar Köztársaság álláspontja szerint e rendelkezés értelmében jogosult a visszatérítés összegét az adóalany által ténylegesen megfizetett HÉA mértékére korlátozni. Az Európai Bizottság, mivel úgy ítélte meg, hogy az említett rendelkezés ezt nem teszi lehetővé a tagállamok számára, benyújtotta a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i irányelv (HL L 347., 1. o.).

7. Jelen indítványomban kifejtem azon indokokat, amelyek miatt e kereset álláspontom szerint megalapozott.

I – A jogi háttér

A – *Az uniós jog*

8. Véleményem szerint – ellentétben a Bizottságnak a beadványaiban kifejtett álláspontjával – a magyar jogban előírt korlátozás nem ellentétes a közös HÉA-rendszer alapját képező adósemlegesség elvével. Kifejtem azonban, amint ezen intézmény is előadta, hogy a 2006/112 irányelv 183. cikke, ugyanezen irányelvnek a levonási jogra vonatkozó egyéb rendelkezéseivel összefüggésben értelmezve egyértelműen arra korlátozza a tagállamok hatáskörét, hogy a különbözet visszatérítése vagy a következő időszakra történő átvitele között válasszanak, továbbá nem tesz különbséget a ténylegesen megfizetett HÉA és a megfizetendő HÉA között.

9. A tagállamok tehát a visszatérítés összegét nem korlátozhatják az adóalany által ténylegesen megfizetett HÉA mértékére anélkül, hogy a 2006/112 irányelvben számukra biztosított mérlegelési mozgásteret túl ne lépnék.

10. A 67/227/EGK első tanácsi irányelv[3] 2. cikke szerint a közös HÉA-rendszer elve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le. A hozzáadottérték-adót minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt HÉA-összeg levonását követően kell felszámítani.

11. A 2006/112 irányelvnek az „Adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség keletkezése” címet viselő VI. címe többek között a következő rendelkezéseket tartalmazza:

3 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 1967. április 11-i irányelv (HL L 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.).

„*62. cikk*

Ezen irányelv alkalmazásában:

1. »adóztatandó tényállás« az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak;

2. »az adófizetési kötelezettség« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés időben később is történhet.

[…]

63. cikk

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

[…]

65. cikk

Amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően.

66. cikk

A 63., 64. és 65. cikktől eltérve, a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetési kötelezettség – egyes ügyletekre vagy az adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan – a következő időpontok egyikében keletkezzen:

a) legkésőbb a számla kibocsátásának időpontjában;

b) legkésőbb az ellenérték átvételének időpontjában;

c) az adóztatandó tényállás tényleges megvalósulásának időpontját követő meghatározott időszakon belül, abban az esetben, ha a számla kiállítása nem, vagy csak késedelmesen valósul meg.

[…]”

12. A 2006/112 irányelv X. címe az adólevonásokkal foglalkozik. „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” című 1. Fejezete tartalmazza többek között a 167. és a 168. cikket, amelyek szövege a következő:

„*167. cikk*

Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

168. cikk

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 HÉÁ-t;

[...]"

13. A 2006/112 irányelv X. címének 4. fejezete az adólevonási jog gyakorlásának szabályait tartalmazza. Itt találhatók többek között a következő cikkek:

„*178. cikk*

Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[…]

179. cikk

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.

[…]

183. cikk

Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő HÉA összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

Az egyes tagállamok azonban úgy is rendelkezhetnek, hogy a csekély összegű különbözetet sem átvinni, sem visszatéríteni nem lehet."

14. A 2006/112 irányelv X. címe 5. fejezetének címe: „Az adólevonások korrekciója". 184. és 185. cikkében a következőket mondja ki:

„*184. cikk*

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

185. cikk

(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."

15. Az adóalanyok HÉA-fizetésre vonatkozó kötelezettségeit a 2006/112 irányelv XI. címe szabályozza, amely többek között a következő cikkeket tartalmazza:

„*206. cikk*

Minden adófizetésre kötelezett adóalanynak a 250. cikkben előírt adóbevallás benyújtásakor kell megfizetnie a HÉA nettó összegét. A tagállamok azonban az összeg megfizetésére más határidőt is megállapíthatnak, vagy időközi fizetést írhatnak elő.

[…]

250. cikk

(1) Minden adóalanynak HÉA-bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges […]

[…]

252. cikk

(1) A HÉA-bevallást a tagállamok által megállapítandó határidőn belül kell benyújtani. A határidő az egyes adómegállapítási időszakok végétől számított legfeljebb két hónap lehet.

(2) Az adómegállapítási időszakok hosszát a tagállamok egy, két vagy három hónapban állapítják meg.

A tagállamok azonban eltérő időszakokat is megállapíthatnak, feltéve, hogy ezek az egy évet nem haladják meg."

B – *A nemzeti szabályozás*

16. A 2007. évi CXXVII. áfatörvény[4] 55. §-ának (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul (a továbbiakban: teljesítés).”

17. A magyar áfatörvény 56. §-a értelmében „[a] fizetendő adót – ha e törvény másként nem rendelkezik – a teljesítéskor kell megállapítani”.

18. A fent említett törvény 119. §-ának (1) bekezdése előírja:

„Az adólevonási jog akkor keletkezik – ha e törvény másként nem rendelkezik –, amikor az előzetesen felszámított adónak (120. §) megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani.”

19. A magyar áfatörvény 131. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) A belföldön nyilvántartásba vett adóalany az adómegállapítási időszakban megállapított fizetendő adó együttes összegét csökkentheti az ugyanezen vagy korábbi adómegállapítási időszakban (időszakokban) keletkezett levonható előzetesen felszámított adó összegével.

(2) Ha az (1) bekezdés szerint megállapított különbözet előjele negatív, a különbözetet a belföldön nyilvántartásba vett adóalany

a) a soron következő adómegállapítási időszakban veheti figyelembe úgy, mint az akkori adómegállapítási időszakban az (1) bekezdés szerint megállapított fizetendő adó együttes összegét csökkentő tételt, illetőleg

b) a 186. §-ban meghatározott feltételek szerint és módon az állami adóhatóságtól visszaigényelheti.”

20. E törvény 186. §-a kimondja:

„(1) A 131. § (1) bekezdése szerint megállapított negatív előjelű különbözetnek – a (2) bekezdés szerint korrigált – összege legkorábban az [adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényben[5]] meghatározott esedékességtől kezdődően igényelhető vissza, ha

4 – Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: magyar áfatörvény).

5 – Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény.

a) azt a 184. § szerinti bevallás benyújtásával egyidejűleg a belföldön nyilvántartásba vett adóalany az állami adóhatóságtól kérelmezi; […]

[…]

(2) Abban az esetben, ha az (1) bekezdés a) pontja szerint eljáró, belföldön nyilvántartásba vett adóalany az adó áthárítására jogalapot teremtő ügylet fejében járó ellenérték adót is tartalmazó összegét az (1) bekezdésben említett esedékességig maradéktalanul nem téríti meg, vagy tartozása egészében más módon nem szűnik meg addig, a 131. § (1) bekezdése szerint megállapított negatív előjelű különbözet abszolút értékben kifejezett összegét – legfeljebb annak erejéig – csökkentenie kell az erre az ügyletre jutó levonható előzetesen felszámított adó teljes összegével.

(3) Arra az összegre, amely a (2) bekezdés szerint a 131. § (1) bekezdése szerint megállapított negatív előjelű különbözet abszolút értékben kifejezett összegét – legfeljebb annak erejéig – csökkenti, a 131. § (2) bekezdésének a) pontja alkalmazandó.

[…]"

21. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII törvény 37. §-ának (1) bekezdéséből kitűnően az esedékesség az adó megfizetésének határideje:

„Az adót e törvény mellékletében vagy törvényben előírt időpontban (esedékesség) […] kell megfizetni […]"

22. E törvény II. melléklete I. része 2. pontja a) alpontjának értelmében:

„Az [ÁFA] fizetésére kötelezett adóalany az [ÁFA] nettó, elszámolandó összegét

– ha havonta tesz adóbevallást a tárgyhót követő hó 20. napjáig,

– ha negyedévente tesz adóbevallást a negyedévet követő hó 20. napjáig,

– ha évente tesz adóbevallást az adóévet követő év február 25-éig

fizeti meg, illetőleg ettől az időponttól igényelheti vissza."

II – Az eljárás és a felek kérelmei

23. A Bizottság 2007. március 21-én felszólító levelet, majd 2009. október 8-án indokolással ellátott véleményt küldött a Magyar Köztársaságnak, amelyekben kifejtette e tagállam számára azon indokokat, amelyek miatt úgy ítélte meg, hogy e tagállam szabályozása ellentétes a 2006/112 irányelv 183. cikkével. Ezekben az e rendelkezésnek való megfelelésre is felszólította e tagállamot.

24. Mivel az e véleményt vitató Magyar Köztársaság e felszólításnak nem tett eleget, a Bizottság 2010. május 20-i beadványával benyújtotta a jelen keresetet, amelyben azt kéri a Bíróságtól, hogy:

– állapítsa meg, hogy a Magyar Köztársaság nem teljesítette a […] 2006/112[…] irányelvből eredő kötelezettségeit,

  – mivel arra kötelezi azokat az adóalanyokat, akiknek az adóbevallásában valamely adómegállapítási időszakban a [2006/112] irányelv 183. cikke értelmében „különbözete" van, hogy a különbözetet vagy annak egy részét átvigyék a következő adómegállapítási időszakra, hacsak az adóalany meg nem fizette a szállítójának az adott vásárlás teljes összegét, és

  – mivel e kötelezettség miatt egyes adóalanyok, akiknek az adóbevallásában rendszeresen szerepel „különbözet", kénytelenek lehetnek az ilyen különbözetet több mint egy alkalommal átvinni a következő adómegállapítási időszakra;

– a Magyar Köztársaságot kötelezze a költségek viselésére.

25. A Magyar Köztársaság a Bizottság keresetének elutasítását és azt kéri, hogy a Bíróság a Bizottságot kötelezze az eljárás költségeinek viselésére.

III – A felek érvei

A – *A Bizottság*

26. A Bizottság álláspontja szerint a magyar áfatörvény 186. §-ának (2) bekezdése kizárja a különbözet visszatérítésének lehetőségét azon előzetesen felszámított HÉA vonatkozásában, amely olyan ügyletekből ered, amelyek vonatkozásában az adóalany még nem fizette meg az ellenértéket – beleértve az abban foglalt HÉÁ-t is –, és a tartozás más módon sem szűnt meg. A Bizottság szerint e korlátozás ellentétes az uniós joggal.

27. Az említett korlátozás először is sérti az adósemlegességnek a Bíróság által értelmezett és pontosított elvét. Márpedig a Bizottság álláspontja szerint a 2006/112 irányelv 183. cikkét, és különösen annak az „általuk meghatározott szabályok szerinti" fordulatát a közös HÉA-rendszer alapelvét képező adósemlegesség elvére figyelemmel kell értelmezni, amely szerint az adólevonási rendszer célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól.

28. A Bizottság arra hivatkozik, hogy a HÉA megfizetésének kötelezettsége az említett irányelv 62. és 63. cikke szerint a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontjában keletkezik függetlenül attól, hogy az érintett ügylet ellenértékét megfizették-e, vagy sem. A terméket értékesítő vagy a szolgáltatást nyújtó adóalanynak tehát akkor is teljesítenie kell az állam felé a HÉA-fizetési kötelezettségét, ha ügyfelei az egyes adómegállapítási időszakok végéig nem fizették meg számára a termék vagy a szolgáltatás ellenértékét. Mivel ilyen esetben a magyar áfatörvény 186. §-ának (2) bekezdése értelmében az érintett ügylet utáni HÉÁ-t az ügyfél nem igényelheti vissza, az ügyletet terhelő HÉA a megfizetésétől kezdve mindaddig az államkincstárat gazdagítja, amíg az ügylet ellenértékét meg nem fizetik, ami megbontja a HÉA-rendszer egyensúlyát.

29. A levonható HÉA-különbözet visszatérítésének kizárása az érintett gazdasági szereplőket terheli. Egyrészt a visszatérítést igénylő adóalany követelése állam általi kiegyenlítésének elhalasztása időlegesen csökkenti a visszaigénylő adóalany rendelkezésére álló anyagi javak értékét, ami csökkenti a profitlehetőségeit, valamint a likviditását, és így növeli az üzleti kockázatát. Másrészt az, hogy a HÉA-különbözet visszatartása csökkenti a termék vevője, illetve a szolgáltatás igénybevevője likviditását, növeli annak a kockázatát is, hogy a termék vevője, illetve a szolgáltatás igénybevevője nem – vagy csak késéssel – tudja kifizetni a megvásárolt terméket, illetve az igénybe vett szolgáltatást. A visszaigénylés kizárása tehát a termék eladójának, illetve a szolgáltatás nyújtójának üzleti kockázatát is növeli, továbbá e szabályozás saját maga csökkenti a visszatérítés feltétele bekövetkezésének a valószínűségét.

30. Jóllehet a 2006/112 irányelvben meghatározott HÉA-rendszer különféle terheket ró az adóalanyokra, így különösen az áthárított HÉÁ-nak az állam részére attól függetlenül történő megfizetésének kötelezettségét, hogy az ügyfél megfizette-e az érintett ügylet ellenértékét, és így az adósemlegesség elve bizonyos korlátozásokkal érvényesül e rendszerben, az effajta korlátozások megszorítóan értelmezendőek. A Bíróság a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben 2001. október 25-én hozott ítéletében[6] kifejezetten kimondta, hogy a HÉA-különbözet visszatérítése feltételeinek meghatározása során a tagállamok nem háríthatják részben vagy

6 – C-78/00. sz. ügy, EBHT 2001., I-8195. o.

egészben az adóalanyra a HÉA viselésének terhét.

31. A Bizottság álláspontja szerint a 2006/112 irányelv 183. cikke pusztán azt írja elő, hogy a tagállamok meghatározhatják a visszatérítésre vonatkozó eljárási szabályokat annak érdekében, hogy e szabályok megfelelően illeszkedjenek a közigazgatási eljárás különböző jogszabályi rendelkezései közé. Ezzel szemben e cikk nem teszi lehetővé az említett visszatérítés érdemi többletfeltételek útján történő korlátozását. Az ilyen korlátozás ellentétes lenne az említett cikk céljával, a tagállamok között indokolatlan szabályozási különbségekhez vezetne, és sértené az adósemlegesség elvét. Márpedig a szóban forgó nemzeti szabályozás nem alaki szabályokat ír elő, hanem a HÉA visszatérítésére vonatkozó anyagi jogi korlátokat állapít meg.

32. Másodszor a Bizottság kifejti, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás azon okból is összeegyeztethetetlen a 2006/112 irányelv 183. cikkével, hogy nem tartalmaz időbeli korlátozást a különbözetnek a következő adómegállapítási időszakra történő átvitelére vonatkozóan.

33. A Bizottság álláspontja szerint e cikk szövegéből következően a különbözetet legkésőbb a keletkezését követő második adómegállapítási időszakban vissza kell téríteni. Ezzel szemben a szóban forgó nemzeti szabályozás szerint előfordulhat, hogy az adóalanynak többször is át kell vinnie a HÉA-különbözetet, különösen azon adóalanyok esetében, amelyek olyan ügyleteket teljesítenek, amelyek után az előzetesen felszámított, levonható HÉA összege rendszeresen meghaladja az általuk fizetendő HÉA összegét. Ez az eset áll fenn többek között a 2006/112 irányelv 146. cikke (1) bekezdésének a) pontja és 169. cikkének b) pontja szerint elsősorban exporttevékenységet folytató adóalanyok vonatkozásában.

34. A szóban forgó nemzeti szabályozás azt sem biztosítja, hogy az adóalany ténylegesen visszakapja a HÉA-különbözetet. Amennyiben az adóalany fizetésképtelensége miatt valamennyi tartozása kifizetése nélkül vet véget üzleti tevékenységének, a kifizetetlen beszerzéseknek megfelelő HÉA-különbözetet az állam végleg megtarthatja.

B – *A Magyar Köztársaság*

35. A Magyar Köztársaság álláspontja szerint a nemzeti szabályozásban előírt feltétel, miszerint csak a ténylegesen megfizetett adó téríthető vissza, sem az adósemlegesség elvét, sem pedig a 2006/112 irányelv 183. cikkét nem sérti, amely egyértelműen tagállami hatáskörbe rendeli a visszatérítés feltételeinek meghatározását.

36. Először is a Magyar Köztársaság álláspontja szerint e feltétel nem jelent az adósemlegesség elvét sértő terhet az adóalany számára.

37. A „HÉA-teher” fogalma alatt ugyanis csak a végleges teher értendő, azaz, amikor az adóalany levonási jog nélkül viseli a HÉA-terhet. A HÉA terhének átmeneti viselése pusztán olyan finanszírozási, illetve pénzügyi jellegű terhet jelent, amely csak átmenetileg befolyásolja az érintett gazdasági szereplő pénzügyi helyzetét, és nem ellentétes az adósemlegesség elvével.

38. A Magyar Köztársaság hangsúlyozza e tekintetben, hogy a közös HÉA-rendszer annak a 2006/112 irányelv 62. és 63. cikkében való előírásával, hogy a teljesített ügylet után a HÉA-fizetési kötelezettség beáll függetlenül attól, hogy az ellenértéket megfizették-e vagy sem, illetve, hogy az előzetesen felszámított, levonható HÉA-különbözet visszatérítésére legkorábban az érintett adómegállapítási időszak végén kerülhet sor, időlegesen az adóalanyra hárítja az adó viselésének terhét.

39. Következésképpen a vitatott feltétel mindössze a visszaigénylés lehetősége megnyílásának időbeli meghatározására szolgál, és nem teszi kérdésessé a visszaigénylést.

40. Emellett e feltétel finanszírozási terhet sem jelent az adóalany számára, mivel még nem fizette ki a tartozását. A terhet valójában kizárólag az értékesítő viseli, ami azonban az uniós jogból következik, különösen a 2006/112 irányelv 62. és 63. cikkéből. Mivel e teher összeegyeztethető az adósemlegesség elvével, a vitatott nemzeti szabályozásból eredően állítólagosan a termék megszerzőjére, illetve a szolgáltatás igénybevevőjére háruló teher nem tekinthető elfogadhatatlannak.

41. A magyar áfatörvény 186. §-ának (2) bekezdésében a HÉA-különbözet visszatérítése érdekében előírt, az ellenérték megfizetésére vonatkozó feltétel a termék megszerzője, illetve a szolgáltatás igénybevevője oldalán keletkező előnyt hivatott ellensúlyozni, amely utóbbi adóalany az említett feltétel hiányában az eladót, illetve a szolgáltatás nyújtóját az állam által visszatérített adóból fizethetné ki, és ezáltal kedvezőbb helyzetbe kerülne, mint azon adóalany, amely a HÉA-különbözet visszatérítését megelőzően kifizette az eladó, illetve a szolgáltatást nyújtó felé fennálló tartozását. A Bizottság által javasolt megközelítésben azonban kezdetben az állam viselné az ügyletből eredő adóhiányt, és az adóalanyokat ezáltal ingyenes kölcsönhöz juttatná, különösen amennyiben a szolgáltatóra irányadó adómegállapítási időszak hosszabb, mint amely a szolgáltatás igénybevevőjére vonatkozik.

42. A magyar áfatörvény 186. §-ának (2) bekezdése igyekszik elkerülni, hogy az adóalany likviditási helyzete pozitívan változzon azáltal, hogy olyan ügylet után járó adót igényelhet vissza, amely ügyletet még nem fizetett meg vagy esetleg soha nem is fog megfizetni. Ha a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója nem fizette be az őt terhelő HÉÁ-t, mert azt más adómegállapítási időszakban vallja be, vagy mert egyáltalán nem tudja

esedékességkor megfizetni a rá háruló adót, a vevői visszaigénylés valójában egy az állami költségvetésből eredő és azt terhelő kölcsön.

43. Másodszor a Magyar Köztársaság álláspontja szerint az adósemlegesség elvének a Bizottság általi értelmezése indokolatlanul korlátozza a 2006/112 irányelv 183. cikkében a tagállamoknak biztosított mérlegelési jogkört. E tagállam szerint ha az adósemlegesség elve megsértésének minősülne a vállalkozások pénzügyi vagy likviditási helyzetét és kereskedelmi döntéseit bármilyen módon érintő valamennyi HÉA-szabály kialakítása, ez gyakorlatilag kiüresítené a 2006/112 irányelv 183. cikkét.

44. Emellett a Magyar Köztársaság azzal érvel, hogy szabályozása nem hasonlítható a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló szabályozáshoz, mivel a magyar szabályozás nem kérdőjelezi meg az adóalanynak azon lehetőségét, hogy a HÉA teljes összegét ésszerű időn belül visszakapja likvid eszközök formájában, feltéve, hogy a felek az ügylet pénzügyi teljesítésére ésszerű határidőt szabtak. A Magyar Köztársaság továbbá úgy véli, hogy a Bíróság azzal, hogy az említett ítélet 34. pontjában az „ésszerű időn belül" fordulatot alkalmazta, elismerte, hogy a visszatérítés idejének meghatározására a tagállamoknak van némi mozgásszabadsága. Következésképpen a nemzeti visszaigénylési szabályok szükségszerűen telepíthetnek időlegesen finanszírozási terhet az adóalanyra anélkül, hogy az adósemlegesség elve sérülne.

45. A HÉA-különbözet következő adómegállapítási időszakra történő átvitele időbeli korlátozásának hiányát illetően a Magyar Köztársaság azzal érvel, hogy sem a 2006/112 irányelv szövegében, sem annak preambulumában nincs arra való utalás, hogy a HÉA-különbözetet csak egy alkalommal lehet továbbvinni a következő adómegállapítási időszakra.

46. Egyébiránt a vitatott nemzeti szabályozás által a visszatérítés érdekében támasztott feltétel megvalósulása az érintett adóalany saját döntésétől függ. Amennyiben megfizette az adott termék vagy szolgáltatás ellenértékét, a következő adómegállapítási időszakra történő átvitel kérdése többé nem merül fel.

47. Végül a Magyar Köztársaság hangsúlyozza, hogy az üzleti gyakorlatban általánosnak tekinthető a 90–120 napos fizetési haladék. E körülmények között a visszatérítés ismételt elhalasztása csak a havi adóbevalló adóalanyokat érintheti. A negyedéves bevallók ugyanis az ügyleteik ellenértékét, valamint az azt terhelő előzetesen felszámított HÉÁ-t zömében valószínűleg megfizetik a következő adómegállapítási időszak során, így a magyar áfatörvény 186. §-ának (2) bekezdése alapján a továbbiakban a visszatérítés sem kizárt.

IV – Álláspontom

48. A Bizottság annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a magyar szabályozás sérti a 2006/112 irányelvet, mivel egyfelől a HÉA-különbözet visszatérítése azon feltételtől függ, hogy az adót ténylegesen megfizették-e, másfelől pedig e feltétel alapján a még meg nem fizetett HÉÁ-nak megfelelő különbözet visszatérítése vég nélkül továbbgörgethető, nem pedig csak a következő adómegállapítási időszakra.

49. Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a Bizottság második kifogásának tárgya pusztán az első kifogással érintett, a szóban forgó magyar szabályozásban előírt feltétel alkalmazásának következménye. Ezért annak jogszerűsége, hogy a meg nem fizetett HÉA visszatérítését mindaddig – és adott esetben akár a következő adómegállapítási időszakon túl is – továbbgörgetik, amíg azt az adóalany meg nem fizeti, a Magyar Köztársaság által előírt azon feltételnek az uniós joggal való összegyeztethetőségétől függ, miszerint csak a megfizetett HÉA téríthető vissza.

50. Következésképpen a jelen kereset keretében eldöntendő kérdés az, hogy valamely tagállam a HÉA-különbözet visszatérítését azon adóösszegre korlátozhatja-e, amelyet az adóalany már megfizetett.

51. A Magyar Köztársaság álláspontja szerint az ilyen feltétel előírására vonatkozó hatáskört a 2006/112 irányelv 183. cikke biztosítja számára, amely előírja, hogy amennyiben HÉA-különbözet keletkezik, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

52. Azt kell tehát meghatározni, hogy a 2006/112 irányelv 183. cikkében szereplő az „általuk meghatározott szabályok szerinti" mondatrész feljogosítja-e a tagállamokat arra, hogy a HÉA-különbözet visszatérítését az adóalany által már megfizetett adó összegére korlátozzák.

53. A Bizottság álláspontja szerint e rendelkezés nem teszi lehetővé a tagállamok számára ilyen feltétel előírását, mivel ez ellentétes lenne egyfelől a közös HÉA-rendszernek az adóalanyokkal szembeni semlegességének elvével, másrészt pedig az említett rendelkezés értelmével és terjedelmével.

54. A Bizottságnak az adósemlegesség elvére alapított érvelése álláspontom szerint nem meggyőző. Ezzel szemben a 2006/112 irányelv 183. cikkének értelmére és terjedelmére vonatkozó álláspontjával egyetértek.

A – *Az adósemlegesség elve*

55. A Bizottsággal ellentétben nem vagyok meggyőződve arról, hogy a HÉA-különbözet visszatérítésének az adóalany által már megfizetett adó mértékére történő korlátozása valóban ellentétes lenne a HÉA-semlegesség elvével, amely, amint ezen intézmény is emlékeztet rá, a közös HÉA-rendszerben rejlő alapelv.[7]

56. Ezen elv kettős tartalommal bír. Először is megköveteli, hogy az összehasonlítható helyzetben lévő gazdasági szereplőket, valamint az egymással versenyző, hasonló árukat vagy szolgáltatásokat a HÉA szempontjából azonos módon kezeljék annak érdekében, hogy a verseny bármiféle torzulása elkerülhető legyen. Ebből a szempontból az adósemlegesség elve a HÉA terén az egyenlő bánásmód általános jogelvének a kifejeződését jelenti.[8]

57. Másodszor az adósemlegesség elve arra irányul, hogy az adóalany teljes egészében mentesüljön az adóköteles gazdasági tevékenysége keretében beszerzett árukat és szolgáltatásokat terhelő HÉA alól.[9] A közös HÉA-rendszer keretében ez az adólevonási rendszerrel valósul meg, amelynek a terjedelmét a Bíróság már értelmezte ezen elvre tekintettel.

58. Így az ítélkezési gyakorlat alapján az adósemlegesség elvével ellentétes egyfelől, ha az adólevonási rendszer azzal a hatással jár, hogy az érdekelt által az adóhatóság felé bevallott, megfizetendő HÉA összege meghaladja az általa beszedett, illetve az ügyfelei által részére fizetendő összeget.[10] Másfelől ezen elvvel ellentétes az olyan nemzeti intézkedés, amely az adóalany terhére rója azt a HÉÁ-t, amelyet az gazdasági tevékenysége keretében megfizetett anélkül, hogy lehetővé tenné számára az adó levonását.[11] Más szavakkal az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a levonási szabályok lehetővé tegyék az adóalany által az adóköteles gazdasági tevékenységéhez felhasznált árukat és szolgáltatásokat terhelő, általa megfizetett adó teljes kiegyenlítését. Annak elkerüléséről van szó, hogy végül az adóalanynak kelljen viselnie az adó egy részét.

59. Mindazonáltal nem találtam az ítélkezési gyakorlatban olyan esetet, amelyben a Bíróság kimondta volna, hogy az adósemlegesség

7 – Lásd különösen a C-302/07. sz. J D Wetherspoon ügyben 2009. március 5-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-1467. o.) 34. és 57. pontját, a C-174/08. sz., NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10567. o.) 40. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-438/09. sz. Dankowski-ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-4009. o.) 37. pontját.

8 – Lásd a fent hivatkozott NCC Construction Danmark ügyben hozott ítélet 44. pontját, valamint a C-41/09. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2011. március 3-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-831. o.) 66. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

9 – A C-465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4357. o.) 34. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

10 – A C-317/94. sz. Elida Gibbs ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-5339. o.) 28. pontja, valamint a fent hivatkozott J D Wetherspoon ügyben hozott ítélet 34. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

11 – A C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-1361. o.) 35. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

elvével ellentétes az, hogy az adóalany megelőlegezi a HÉÁ-t, ami által ideiglenesen viseli az ezzel járó pénzügyi terhet.

60. A Bizottság által említett, fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítéletből álláspontom szerint nem vezethető le ilyen elv. Ebben az ítéletben ugyanis a Bíróság olyan tagállami szabályozást vizsgált, amely szerint azon HÉA-különbözet visszatérítését, amely bizonyos adóalanyoknál 1992-ben keletkezett, az állam által 1994. január 1-je után kibocsátott, és a kibocsátást követő öt, illetve tíz év elteltével lejáró értékpapírok átadásával kellett teljesíteni.

61. A Bíróság ebben az összefüggésben mondta ki, hogy noha a tagállamok rendelkeznek bizonyos mozgástérrel a HÉA-különbözet visszatérítésére vonatkozó szabályok megállapításában,[12] az általuk meghatározott szabályok nem sérthetik az adósemlegesség elvét azáltal, hogy részben vagy egészben az adóalanyra hárítják a HÉA terhének viselését, tehát minden esetben lehetővé kell tenniük, hogy az adóalany megfelelő feltételek mellett visszakapja a HÉA-különbözetből adódó követelése teljes összegét. Ebből a Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy ez magában foglalja azt, hogy a visszatérítés ésszerű időn belül megtörténjen készpénzben történő kifizetéssel, vagy azzal egyenértékű módon, és hogy mindenesetre az elfogadott visszatérítési mód ne hordozzon magában pénzügyi kockázatot az adóalany számára.[13]

62. A fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítéletében a Bíróság a szóban forgó visszatérítési szabályokat tehát egyszerűen azért ítélte ellentétesnek az uniós joggal, mert azok nem biztosították a különbözet ésszerű időben, készpénzben történő visszafizetését.[14]

63. Egyébiránt a közös HÉA-rendszer általános rendszerének vizsgálatakor megállapítható, hogy – amint a magyar kormány hangsúlyozza – e rendszerben az adóalanynak nem csupán az adóköteles gazdasági tevékenységének folytatásához megvásárolt termékeket és igénybevett szolgáltatásokat terhelő HÉÁ-t kell megelőlegeznie, hanem bizonyos mértékig az állam részére általa fizetendő adót is.

64. Amint ugyanis fentebb kifejtettem, a közös HÉA-rendszerben ezt az adót a termelés és a forgalmazás folyamatának minden egyes szakaszában meg kell fizetni oly módon, hogy az adóalany főszabály szerint azt megfizeti a beszállítói felé, majd ennek összegét levonja az államnak általa fizetendő HÉA összegéből.

12 – A HÉA-különbözet visszatérítése vonatkozásában alkalmazandó rendelkezések 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 18. cikkének (4) bekezdésében voltak találhatók, amelyek szövegét a 2006/112 irányelv 183. cikke átvette.

13 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 33. és 34. pontja.

14 – Uo. 36. pont.

65. Továbbá a 2006/112 irányelv 63., 206. és 250. cikke értelmében az adóalany az egyes HÉA-bevallások benyújtásakor nemcsak az ügyfeleitől ténylegesen beszedett HÉA összegét köteles megfizetni, hanem azon adó összegét is, amellyel az ügyfelei az általa már teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások alapján tartoznak neki. E 63. cikk értelmében ugyanis – emlékezzünk rá – az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

66. Mivel az esetek többségében az adóalanyok állam felé fennálló tartozása meghaladja az általuk levonható adó összegét, az adóalanyok arra kényszerülhetnek, hogy viseljék azon HÉA-összeg pénzügyi terhét, amely már esedékessé vált ugyan, az ügyfeleiktől azonban még nem szedték be.

67. Továbbá, amennyiben a 2006/112 irányelv 183. cikkében előírt lehetőség alapján valamely tagállam úgy határoz, hogy a HÉA-különbözetet át kell vinni a következő időszakra, amelynek az időtartama ugyanezen irányelv 252. cikke értelmében egy évig terjedhet, az adóalanynak ezen időszak alatt nemcsak az általa megfizetendő adó visszatérítésére, hanem az általa már megfizetett adó visszatérítésére is várnia kell.

68. Ebben az esetben az adóalanynak meg kell előlegeznie a HÉÁ-t és viselnie kell az ezzel járó pénzügyi terhet, ami a tagállam által meghatározott adómegállapítási időszak időtartamától függően az adóalany számára súlyosabb lehet, mint az, amelyet a magyar szabályozás előír, amely utóbbi a már megfizetett adó átvitel nélküli visszatérítéséről rendelkezik.

69. Végül a Bizottság hangsúlyozza, hogy amennyiben az adóalany a fizetésképtelensége miatt valamennyi tartozásának kifizetése nélkül vet véget üzleti tevékenységének, lehetséges, hogy a kifizetetlen beszerzések után felszámított HÉÁ-nak megfelelő különbözetet az állam végleg megtartja.

70. Véleményem szerint ez a következmény sem ellentétes az adósemlegesség elvével. Ezen elvvel nem az állam gazdagodása ellentétes, hanem az, hogy az adóalany által az adóköteles gazdasági tevékenysége érdekében általa előzetesen megfizetett HÉÁ-t végleg ezen adóalanynak kelljen viselnie. Márpedig nem ez az eset áll fenn addig, amíg az adóalany nem fizeti meg a HÉÁ-t.

71. Az adóalany fizetésképtelensége esetén inkább annak beszállítóit éri kár, akik a közös HÉA-rendszer értelmében akkor is kötelesek megfizetni az esedékes HÉÁ-t, ha azt az ügyfeleik nem fizették meg a részükre. Mindazonáltal az, hogy a tevékenységét fizetésképtelenség miatt megszüntető adóalany beszállítójának olyan adót kell megfizetnie az állam felé, amelyet ügyfelével szemben nem tud érvényesíteni, a közös HÉA-rendszer alkalmazásából fakad, pontosabban a 2006/112 irányelv 63., 206. és 250. cikkéből. Egyébiránt

erről az esetről a 2006/112 irányelv 185. cikke kifejezetten rendelkezik, amikor a tagállamok számára biztosítja annak lehetőségét, hogy korrekciót írjanak elő részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében.

72. A fenti megfontolásokra tekintettel tehát nem tudok egyetérteni a Bizottság azon érvelésével, miszerint a magyar szabályozás ellentétes az adósemlegesség elvével, mivel az adóalanyt az előzetesen felszámított adó megfizetésének megelőlegezésére kötelezi.

73. Ugyanakkor, amint elemzésem második részéből ki fog tűnni, a 2006/112 irányelvnek a HÉA-különbözet visszatérítésére vonatkozó rendelkezései véleményem szerint nem teszik lehetővé a Magyar Köztársaság számára a vitatott feltétel előírását.

74. Mindazonáltal az adósemlegesség elvének pontos következményeit nem a levonási jog alkalmazására vonatkozó konkrét szabályok alapján kell megítélni. Épp ellenkezőleg, a 2006/112 irányelv hallgatása vagy elégtelen megfogalmazása esetén ezen elvnek kell vezérelnie az irányelv szövegének értelmezését.

75. A jelen ügyben álláspontom szerint a szóban forgó szabályozás nem az adósemlegesség elvével ellentétes, hanem a 2006/112 irányelv rendelkezéseivel, és különösen annak 183. cikkével.

B – *A 2006/112 irányelv 183. cikkének értelme és terjedelme*

76. A Magyar Köztársaság azon érvelése, miszerint a 2006/112 irányelv 183. cikke lehetővé teszi számára a vitatott feltétel előírását, álláspontom szerint először is ellenkezik e rendelkezés szövegével. A 2006/112 irányelv 183. cikkének első bekezdése – emlékezzünk rá – a következőképpen rendelkezik: „[a] mennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő HÉA összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését”.

77. E rendelkezés vizsgálatakor megállapíthatjuk egyfelől, hogy e szöveg csak két választási lehetőséget enged a tagállamoknak, nevezetesen a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

78. Másfelől hangsúlyozni kell, hogy az „általuk meghatározott szabályok szerinti” mondatrész csak a visszatérítés módjára vonatkozik, nem pedig a levonás összegének megállapítására. Ezt az elemzést megerősítik továbbá a hatodik irányelv 18. cikke (4) bekezdésének – amelynek szövegét a 2006/112

irányelv 183. cikke átvette – azon nyelvi változatai, amelyeken ezen irányelvet elfogadták.[15]

79. A 2006/112 irányelv 183. cikkének szövege szerint a tagállamok által meghatározandó szabályok tehát csak a különbözet visszatérítésének gyakorlati feltételeire vonatkoznak, nem pedig e különbözet összegének megállapítására. E körben szó lehet például az adóhatóság számára a visszatérítésre előírt határidőről[16] vagy a csalás kockázatának megelőzésére irányuló intézkedésekről[17] vagy valamely elévülési idő bevezetéséről.[18]

80. Mindazonáltal az „általuk meghatározott szabályok szerinti" mondatrész nehezen értelmezhető úgy, hogy az lehetővé tenné a tagállamok számára azt, hogy egy olyan harmadik lehetőséggel egészítsék ki a 2006/112 irányelv 183. cikkének első albekezdésében előírt két megoldást, amely csak a ténylegesen megfizetett HÉA visszatérítését írja elő.

81. Ez az elemzés a 2006/112 irányelvben több helyen is megerősítést nyer.

82. Így az irányelv 183. cikkének második bekezdése kimondja, hogy a tagállamok úgy is rendelkezhetnek, hogy a csekély összegű különbözetet sem átvinni, sem visszatéríteni nem lehet. *A contrario* e rendelkezésből levezethető, hogy a közösségi jogalkotó a visszatérítést nem kívánta a megfizetett HÉA összegére korlátozni.

15 – Lásd a német („Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegen Einzelheiten erstatten"), az angol („Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period"), az olasz („Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite") és a holland („Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde BTW, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling") nyelvi változatot.

16 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 32–34. pontját és a C-25/07. sz. Sosnowska-ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-5129. o.) 17. pontját.

17 – A C-286/94., C-340/95., C-401/95. és C-47/96. sz., Molenheide és társai egyesített ügyekben 1997. december 18-án hozott ítéletében (EBHT 1997., I-7281. o.) a Bíróság kimondta, hogy a hatodik irányelv 18. cikkének (4) bekezdésével nem ellentétesek az olyan intézkedések, amelyek lehetővé teszik a nemzeti adóhatóságok számára a visszatéríthető HÉA-összegek biztosítékképpen történő visszatartását, amennyiben adócsalás gyanúja merül fel, vagy amennyiben az adóhatóságok olyan HÉA-követelésre hivatkoznak, amely nem szerepel az adóalany bevallásában, és amelyet ez utóbbi vitat (41. és 44. pont).

18 – A C-472/08. sz. Alstom Power Hydro ügyben 2010. január 21-én hozott ítéletében (EBHT 2010., I-623. o.) a Bíróság kimondta, hogy a hatodik irányelv 18. cikkének (4) bekezdésével nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely hároméves elévülési időt ír elő az ezen állam adóhatósága által jogalap nélkül beszedett HÉA-többlet visszatérítése iránti kérelmek benyújtására (22. pont).

83. Láthattuk ugyanis, hogy a 2006/112 irányelv 183. cikkének első bekezdése azzal az esettel foglalkozik, amikor a levonások összege meghaladja a fizetendő HÉA összegét, nem írja elő azonban, hogy e levonásokat csökkenteni kell az esedékes, de még meg nem fizetett HÉA összegével. Márpedig ezen irányelv 168. cikke kifejezetten kimondja, hogy az adóalanynak az előzetesen felszámított HÉA levonására vonatkozó joga nem csak a megfizetett, hanem a fizetendő HÉÁ-ra is kiterjed.

84. Újabb megerősítést találunk a 2006/112 irányelvnek a kifejezetten a levonások korrekciójára vonatkozó rendelkezéseiben. Különösen ezen irányelv 185. cikke foglalkozik a részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetével.

85. A kifizetetlen ügyletekre történő utalás e 185. cikkben – annak ellenére, hogy a 2006/112 irányelv 183. cikkében ezek vonatkozásában nincs semmilyen fenntartás – *a contrario* szintén azt támasztja alá, hogy a közösségi jogalkotó nem kívánta lehetővé tenni a tagállamok számára az adó visszatérítésének kizárását abban az esetben, ha azt ténylegesen nem fizették meg.

86. Amint a Magyar Köztársaság előadja, ezen értelmezésnek valóban az lehet a következménye, hogy arra kötelezi a tagállamot, hogy ingyenesen pénzhez juttassa az olyan adóalanyokat, akik esetében a levonási joggal érintett összeg még meg nem fizetett adót is tartalmaz. E következmény logikátlannak tűnhet azon szabályra tekintettel, miszerint az adóalanyok kötelesek az államnak megfizetni az esedékes HÉÁ-t, amely arra kényszerítheti a gazdasági szereplőket, hogy olyan HÉÁ-t előlegezzenek meg, amelyet a részükre még nem fizettek meg.

87. Ezen értelmezés azzal a hatással is járhat továbbá, hogy egyenlőtlen helyzetet teremt a gazdasági szereplők között attól függően, hogy a részükre termékeket vagy szolgáltatásokat értékesítő beszállítóikkal szemben milyen fizetési határidőket tudnak kikötni, ami viszont gazdasági helyzetüktől függ.

88. Mindazonáltal nem hiszem, hogy a Magyar Köztársaság ezen érvei indokolják azt, hogy a 2006/112 irányelv 183. cikkének más értelmezést adjunk.

89. A Bíróság ugyanis korábban már kimondta, hogy a tagállamok akkor is kötelesek alkalmazni a közös HÉA-rendszert, ha azt nem tartják tökéletesnek. A Bizottság kontra Hollandia ügyben 2001. november 8-án hozott ítélet[19] 55. és 56. pontjából ugyanis kitűnik, hogy még akkor is, ha a hatodik irányelv által kitűzött egyes olyan célok, mint pl. az adósemlegesség elve az egyes tagállamok által javasolt értelmezéssel jobban elérhetők, a tagállamok nem térhetnek el az irányelv kifejezett rendelkezéseitől.[20]

90. Ezért az a véleményem, hogy a Bizottság jogosan hivatkozik arra, hogy a 2006/112 irányelv 183. cikke nem teszi lehetővé a tagállamok számára azt, hogy a HÉA-különbözet visszatérítését a ténylegesen megfizetett adó

19 – A C-338/98. sz. ügy (EBHT 2001., I-8265. o.).

20 – A C-243/03. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2005. október 6-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-8411. o.) 35. pontja.

összegére korlátozzák. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság nyilvánítsa a jelen kötelezettségszegés megállapítására irányuló keresetet megalapozottnak.

91. A Magyar Köztársaságnak, amennyiben a Bíróság egyetért a véleményemmel, a Bíróság eljárási szabályzata 69. cikkének 2. §-a értelmében viselnie kell a jelen eljárás költségeit.

V – Végkövetkeztetések

92. Az előző megfontolásokra tekintettel azt indítványozom, hogy a Bíróság:

– állapítsa meg, hogy a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset megalapozott, amennyiben az Európai Bizottság azt kifogásolja a Magyar Köztársasággal szemben, hogy nem teljesítette a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvből eredő kötelezettségeit,

  – mivel arra kötelezi azokat az adóalanyokat, akiknek az adóbevallásában valamely adómegállapítási időszakban a 2006/112 irányelv 183. cikke értelmében „különbözete" van, hogy a különbözetet vagy annak egy részét átvigyék a következő adómegállapítási időszakra, hacsak az adóalany meg nem fizette a szállítójának az adott vásárlás teljes összegét, és

  – mivel e kötelezettség miatt egyes adóalanyok, akiknek az adóbevallásában rendszeresen szerepel „különbözet", kénytelenek lehetnek az ilyen különbözetet több mint egy alkalommal átvinni a következő adómegállapítási időszakra;

– a Magyar Köztársaságot kötelezze a költségek viselésére.