JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2020. június 4.[1]

C-335/19. sz. ügy

E. Sp. zo.o. Sp. k.
kontra
Minister Finansów

(a Naczelny Sąd Administracyjny [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adójog – Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – 90. és 185. cikk – Adóalap-csökkentés – Az ár teljes vagy részleges nemfizetése – A vevő, illetve megrendelő fizetésképtelensége vagy felszámolása hiányának szükségessége – Az eredetileg elvégzett adólevonás megfelelő korrekciója – A korrekció időpontja”

I. Bevezetés

1. Milyen feltételek mellett tudja az adóalany adótartozását helyesbíteni, ha a vele szerződő fél nem fizetett neki? Ez végső soron egy olyan kérdés, amellyel a Bíróság több alkalommal is foglalkozott.[2] E kérdés a közvetett adórendszer egyik alapvető problémáját veti fel, különösen, ha két vállalkozás is érintett. Az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója adótartozásának helyesbítése ugyanis a vevő, illetve megrendelő által már elvégzett adólevonás helyesbítésének felel meg. Márpedig ez utóbbit általában megtagadják, ha a vevő, illetve megrendelő fizetésképtelenségi eljárás alatt áll, vagy azt már felszámolták. Az állam ekkor semmit sem kap.

2. A lengyel jogalkotó az adóbevétel-kiesés e veszélyét azzal zárja ki, hogy csak akkor teszi lehetővé az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója adótartozásának helyesbítését, ha a vevő, illetve megrendelő a helyesbítés időpontjában még nem áll fizetésképtelenségi eljárás vagy felszámolás alatt. Ezáltal az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója viseli annak kockázatát, hogy olyan adót kell fizetnie, amelyet egyáltalán nem tudott beszedni. A Bíróságnak el kell döntenie, hogy ez összeegyeztethető-e az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója „államkincstár érdekében eljáró adóbeszedőként”[3] betöltött szerepével.

1 Eredeti nyelv: német.

2 Lásd ehhez már: 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítélet (C-242/18, EU:C:2019:558); 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377); 2018. december 6-i Tratave ítélet (C-672/17, EU:C:2018:989); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887); 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440); 2014. szeptember 3-i GMAC UK ítélet (C-589/12, EU:C:2014:2131); 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328); 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet (C-588/10, EU:C:2012:40); 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339).

3 Lásd ezzel kapcsolatban csupán: 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. pont); 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont); 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont).

3. Lengyelország és az Unió ahhoz fűződő jogos érdekét, hogy elkerüljék a hozzáadottérték-adó kiesését, azonban másképpen is figyelembe lehet venni. Ennélfogva a Bíróságnak arra kellene felhasználnia ezt az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet, hogy az adólevonás vevő, illetve megrendelő esetében történő korrekciójának időpontjával kapcsolatosan is állást foglaljon, amennyiben a vevő, illetve megrendelő még nem fizette meg az ellenértéket, és akit ezért még nem terhel a hozzáadottérték-adó.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. Az uniós jogi hátteret a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 73., 90., 184., 185. és 273. cikke határozza meg.[4]

5. A héairányelv 73. cikke határozza meg az adó alapját:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

6. A héairányelv 90. cikke előírja az adóalap utólagos módosítását és a szolgáltatót érintő jogkövetkezményeket:

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

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

7. A héairányelv 184. és 185. cikke utólagos módosítások esetén a vevő, illetve megrendelő adólevonásának korrekciójára vonatkozik. A 184. cikk a következőképpen rendelkezik:

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

8. A héairányelv 185. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás 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.

4 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

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

9. A héairányelv 273. cikke lehetőséget biztosít a tagállamok számára többek között az adócsalás elleni küzdelemre:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben [helyesen: bekezdésben] említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

B. A lengyel jog

10. Az uniós jog e rendelkezéseit a lengyel jogba a 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adókról szóló törvény) (Dz. U. 2011., 177. szám, 1054. alszám, módosításokkal együtt, a továbbiakban: héatörvény) ültette át.

11. A héatörvény 89a. cikke értelmében:

„(1) Az adóalany az adóalapot és az ország területén megvalósuló termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő adót valószínűsíthetően behajthatatlan követelések esetében helyesbítheti. A helyesbítés a követelés azon részére vonatkozó adóalapra és adóösszegre is kiterjed, amelynek behajthatatlanságát valószínűsítették.

(1a) A követelés behajthatatlanságát valószínűsítettnek kell tekinteni, ha a követelést a szerződésben vagy számlán meghatározott fizetési határidő lejártát követő 150 napon belül semmilyen formában nem egyenlítették ki vagy nem ruházták át.

(2) Az (1) bekezdésben foglalt rendelkezés abban az esetben alkalmazható, amennyiben a következő feltételek teljesülnek:

1) a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást a 15. cikk (1) bekezdésében említett, aktív héaalanyként nyilvántartott olyan adóalany javára teljesítették, aki nem áll fizetésképtelenségi eljárás vagy felszámolás alatt;

[…]

3) az (1) bekezdésben említett helyesbítéssel érintett adóbevallás benyújtásának napját megelőző napon:

   a) a hitelező és az adós aktív héaalanyként nyilvántartásba vett adóalany,

   b) az adós nem áll fizetésképtelenségi vagy felszámolási eljárás alatt;

[…]

5) a követelést igazoló számla kiállításának napjától legfeljebb 2 év telt el azon év végétől számítva, amelyben a számlát kiállították;

(3) Az (1) bekezdésben említett helyesbítésnek azon időszak elszámolása tekintetében van helye, amelyben a követelés behajthatatlanságát valószínűsítettnek kell tekinteni, feltéve hogy a hitelező ezen időszakra vonatkozó adóbevallása benyújtásának napjáig a követelést semmilyen formában nem egyenlítették ki vagy nem ruházták át.

(4) Abban az esetben, ha az (1) bekezdésben említett helyesbítéssel érintett adóbevallás benyújtását követően a követelést bármilyen formában kiegyenlítették vagy átruházták, a hitelező köteles az adóalapot és az azon időszak elszámolása tekintetében esedékes adó összegét megnövelni, amelynek során a követelést kiegyenlítették vagy átruházták. A követelés részleges kiegyenlítése esetén az adóalapot és az esedékes adó összegét e rész tekintetében kell növelni.

(5) A hitelezőnek az (1) bekezdésben említett helyesbítéssel érintett adóbevallás benyújtásakor értesítenie kell a helyesbítésről a hitelező tekintetében illetékes adóhivatal vezetőjét, a helyesbítés összegének és az adós adatainak megadásával.

[…]

(7) Az (1)–(5) bekezdés rendelkezései nem alkalmazandók, ha a hitelező és az adós között a 32. cikk (2)–(4) bekezdésében említett kapcsolat áll fenn.

(8) Az államháztartásért felelős miniszter rendeletben állapítja meg az (5) bekezdésben említett értesítés mintáját, […].”

12. A héatörvény 89b. cikke előírja:

„(1) Abban az esetben, ha az ország területén megvalósuló termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást igazoló számla alapján fizetendő követelést a szerződésben vagy a számlán meghatározott fizetési határidő lejártától számított 150 napon belül nem egyenlítik ki, az adós köteles az e számla alapján levont adó összegét azon időszak elszámolása tekintetében helyesbíteni, amelyben a szerződésben vagy a számlán meghatározott fizetési határidő lejártát követő 150 nap eltelt.

(1a) Az (1) bekezdésben foglalt rendelkezés nem alkalmazandó, ha az adós a követelést legkésőbb azon adómegállapítási időszak utolsó napján kiegyenlítette, amelyben az e követelésre vonatkozó fizetési határidő lejártát követő 150 nap eltelt.

[…]

(2) A követelés szerződésben vagy számlán meghatározott fizetési határidő lejártától számított 150 napon belüli részleges kiegyenlítése esetén a helyesbítés a követelés fennmaradó része után fizetendő, előzetesen felszámított adóra vonatkozik. Az (1a) bekezdés rendelkezéseit értelemszerűen kell alkalmazni.

[…]

(4) Amennyiben a követelést az (1) bekezdésben említett helyesbítést követően egyenlítik ki, az adóalany jogosult az előzetesen felszámított adó összegét az (1) bekezdésben említett adó összegével növelni azon időszak tekintetében, amelynek során a követelést kiegyenlítették. A követelés részleges kiegyenlítése esetén az előzetesen felszámított adó e rész tekintetében növelhető.

[…]

(6) Annak megállapítása esetében, hogy az adóalany megsértette az (1) bekezdésben meghatározott kötelezettséget, az adóhivatal vezetője vagy a pénzügyi ellenőrzési hatóság a kiegyenlítetlen számlákból eredő, az (1) bekezdés alapján nem helyesbített adó összegének 30%-át kitevő kiegészítő adókötelezettséget állapít meg. Természetes személyek esetében, akik e cselekményért pénzügyi bűncselekmény vagy adócsalás miatt felelnek, kiegészítő adókötelezettség megállapítására nem kerülhet sor."

III. A tényállás és az előzetes döntéshozatali eljárás

13. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapjául szolgáló jogvita az E. sp. Z o.o. (az alapeljárás felperese, a továbbiakban: felperes) által a Minister Finansówhoz (pénzügyminiszter, Lengyelország) egyedi értelmezés kiadása iránt benyújtott kérelmen alapul.

14. A felperes aktív héaalanyként van nyilvántartásba véve. Ellenszolgáltatás fejében adótanácsadási szolgáltatásokat nyújt, többek között külföldi gazdasági szereplők számára. A társaság héaszámlát állított ki az egyik ilyen gazdasági szereplőnek a Lengyelországban adóköteles adótanácsadási szolgáltatások nyújtásáért. A felperes ügyfele a szolgáltatás nyújtásának időpontjában aktív héaalanyként volt nyilvántartásba véve, és nem állt fizetésképtelenségi eljárás, illetve felszámolás alatt. Az egyedi értelmezés kiadása iránt benyújtott kérelem benyújtásának időpontjáig a felperes részére nem fizették ki a kiszámlázott ellenértéket. A számla kiállításától nem telt el 2 évnél több idő. A megállapított fizetési határidőt azonban több mint 150 nappal túllépték.

15. Az egyéni értelmezés kiadása iránti kérelem benyújtásának időpontjában a követelés adósa még aktív héaalanyként volt nyilvántartásba véve, időközben azonban felszámolás alá került. Az egyedi értelmezés kiadása iránti kérelmében a felperes azt kívánta megtudni, hogy ilyen körülmények között lehetséges-e az adóalap és ezáltal a Lengyelországban nyújtott szolgáltatások után fizetendő adó helyesbítése.

16. 2015. január 12-i határozatában a pénzügyminiszter megállapította, hogy ez nem lehetséges. Ezt azzal indokolta, hogy a héatörvény 89a. cikke (2) bekezdése 3. pontjának megfelelően az a tény, hogy a követelés adósa felszámolás alatt áll, akadályozza az adóalap, és ebből következően a fizetendő adó helyesbítését. Mivel a héairányelv 90. cikkéből eredő szabályozás a tagállamok számára fakultatív lehetőséget biztosít, a héatörvény 89a. cikke nem ellentétes a héairányelv 90. cikkével.

17. A felperes e határozattal szemben keresetet indított a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (szczecini vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt. A felperes az elutasító ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be. A Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) az eljárást felfüggesztette, és az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Lehetővé teszik-e a 2006/112 irányelv rendelkezései, különösen ezen irányelv 90. cikkének (2) bekezdése – figyelembe véve az adósemlegesség és az arányosság elvét –, hogy a részleges vagy teljes nemfizetés esetére vonatkozó adóalapcsökkentési lehetőséget a nemzeti jogban amiatt korlátozzák, hogy az adós és a hitelező meghatározott adójogi helyzettel rendelkezik?

2) Így különösen: ellentétes-e az uniós joggal az olyan szabályozása nemzeti jogba történő bevezetése, amely lehetővé teszi a »behajthatatlan követelésekre vonatkozó enyhítés« igénybevételét, feltéve hogy a szolgáltatásnyújtás/termékértékesítés teljesítésének időpontjában, valamint az adóbevallás ezen enyhítés igénybevételére irányuló helyesbítésének benyújtását megelőző napon:

   – az adós nincs fizetésképtelenségi eljárás vagy felszámolás alatt,

   – a hitelező és az adós aktív héaalanyként van nyilvántartva?"

18. A Bíróság előtti eljárásban a felperes, Lengyelország, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

IV. Jogi értékelés

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

19. A két kérdésével, amelyek a Bizottság álláspontjával összhangban együtt megválaszolhatók, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy hogyan kell a héairányelv 90. cikkét értelmezni. Pontosabban azt kívánja megtudni, hogy e rendelkezéssel ellentétes-e a héatörvény 89a. cikkéhez hasonló szabály. Ez utóbbi szerint az adóalap helyesbítése kizárt annak ellenére, hogy fizetésképtelenség vagy a vevő, illetve megrendelő elmaradt nyilvántartásba vétele esetén nem fizették meg a megállapodás szerinti ellenértéket.

20. Mindazonáltal, amennyiben a bíróság által előterjesztett kérdések arra vonatkoznak, hogy a követelés adósa (azaz a vevő, illetve megrendelő) a helyesbítés időpontjában már nincs aktív adóalanyként nyilvántartásba véve, a kérdések hipotetikusak, és ezért elfogadhatatlanok.[5] A Bíróság tudomására hozott tényekből kitűnik, hogy a felperes adósa mind a szolgáltatás teljesítésekor, mind a kérelem benyújtásakor aktív adóalanyként volt nyilvántartásba véve. E kérdések csak abban az esetben fogadhatók el, ha arra vonatkoznak, hogy a vevő, illetve megrendelő már fizetésképtelenségi vagy felszámolási eljárás alatt áll.

21. E kérdések megválaszolása döntő mértékben a héairányelv 90. cikkének céljától függ (lásd erre vonatkozóan a B. pontot). Ez korlátozza a tagállamok azon lehetőségét, hogy behatárolják az adóalap helyesbítését. Ugyan a Bíróság egyik ítéletében egyszer már megállapította, hogy a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a vételár meg nem fizetése esetén úgy döntsenek, hogy „az ilyen csökkentés nem fogadható el ezen esetben”,[6] ezt a döntést későbbi ítéletekkel[7] tovább alakította (lásd erre vonatkozóan a C. pontot). E tekintetben a tagállamoknak mindig igazolniuk kell az adóalapnak az értékesítő adóalany általi helyesbítésére vonatkozó korlátozásokat (lásd erre vonatkozóan a D. pontot).

22. Közelebbről vizsgálva a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a nemzeti jogalkotó az uniós jognak megfelelően kiküszöbölheti-e – és ha igen, hogyan – a vevő, illetve megrendelő nemfizetése és későbbi fizetésképtelensége esetén a héabevétel-kiesés rendszerszintű kockázatát. Ehhez kiegészítő jelleggel vizsgálom a héairányelv 185. cikkét (lásd erre vonatkozóan az E. pontot).

5 Lásd e jogkövetkezmény tekintetében többek között: 2019. február 14-i Vetsch Int. Transporte ítélet (C-531/17, EU:C:2019:114, 45. pont).

6 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 25. pont).

7 Különösen a 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377 20. és azt követő pontok), a 2018. február 22-i T– 2 ítélet (C-396/16, EU:C:2018:109 35. és azt követő pontok) és a 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 20. és azt követő pontok).

B. Az adóalap helyesbítésének célja

23. A kiindulópontot illetően alighanem egyetértés áll fenn: a héát a szolgáltatást nyújtó vállalkozásnak kell megfizetnie. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint azonban a héa olyan közvetett fogyasztási adó, amelyet a végfogyasztónak kell viselnie.[8] Az adóalany vállalkozás e tekintetben „az állam nevében és az államkincstár érdekében [csak] adóbeszedőként jár el”[9]. Az értékesítő vállalkozás adótartozásának tehát tisztán technikai funkciója van, amely kizárólag a héa közvetett beszedési módjából ered.

24. Anyagi szempontból a héa mint általános fogyasztási adó célja nem a szolgáltatást nyújtó vállalkozás, hanem a fogyasztó elfogyasztható haszon megszerzésére fordított vagyoni kiadásaiban megmutatkozó pénzügyi teljesítőképességének megadóztatása.[10] Ezt különösen a héairányelv 73. cikke szerinti szabályozás teszi egyértelművé. E cikk értelmében az adóalap mindent tartalmaz, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója (azaz a szolgáltató) „kap vagy kapnia kell”.

25. A Bíróság következetesen többször kifejezetten megállapította,[11] hogy „az adóhatóság által beszedendő héa nem lehet magasabb a végfogyasztó által ténylegesen megfizetett és a végső soron általa viselt héa kiszámításának alapjául vett ellenértéknél”.

26. Ezért, ha a szolgáltatást nyújtó vállalkozásnak nem fizet a vevő, illetve megrendelő, e vállalkozás anyagi jogi szempontból héát sem köteles fizetni. Nem áll fenn a héafizetés indoka, mivel a vállalkozó végeredményben nem teljesített termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást a héairányelv 2. cikke értelmében ellenszolgáltatás, illetve ellenérték fejében.

27. E tekintetben nem megalapozottak a kérdést előterjesztő bíróság azon aggályai, hogy az adóalapnak az ár meg nem fizetésekor történő helyesbítése esetén a végső felhasználás megadóztatásának elmaradására kerülne sor. Ellenszolgáltatás hiányában a héairányelv 16. és 26. cikkében foglalt fikciókon kívül adóköteles „végső fogyasztás” sem áll fenn, mivel a vevő, illetve megrendelő arra semmilyen vagyont nem használt fel.

28. Ezen anyagi adóztatási októl meg kell különböztetni az adóztatási módszert. A héairányelv 63. cikke értelmében az adófizetési kötelezettség már abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik. Nem követelmény, hogy a vevő, illetve a megrendelő meg is fizesse az ellenértéket (úgynevezett szándékelv [az adófizetési kötelezettség a megállapodás szerint fizetendő, nem pedig a ténylegesen megfizetett összegen alapul]). Az adófizetési kötelezettség keletkezésének e módja nyilvánvalóan azon a feltevésen alapul, hogy a megállapodás szerinti ellenérték megfizetésére a termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz közeli időpontban rendszerint ténylegesen is sor kerül.

8 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont); 2011. december 9-i Connoisseur Belgium végzés (C-69/11, nem tették közzé, EU:C:2011:825, 21. pont).

9 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont); 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont).

10 Lásd például: 2020. március 3-i Vodafone Magyarország ítélet (C-75/18, EU:C:2020:139, 62. pont); 2007. október 11-i KÖGÁZ és társai ítélet (C-283/06 és C-312/06, EU:C:2007:598, 37. pont, „összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása”); 1997. december 18-i Landboden-Agrardienste ítélet (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. és 23. pont).

11 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont); hasonlóképpen: 2003. január 16-i Yorkshire Co-operatives ítélet (C-398/99, EU:C:2003:20, 19. pont); 2002. október 15-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-427/98, EU:C:2002:581, 30. pont); ugyanígy: Léger főtanácsnok MyTravel ügyre vonatkozó indítványa (C-291/03, EU:C:2005:283, 69. pont).

29. Ha azonban anyagi jogi szempontból csak a vevő, illetve a megrendelő termékekre vagy szolgáltatásokra fordított *tényleges* kiadásainak megadóztatására kerül sor, az adóztatási módszer viszont a *megállapodás szerinti* kiadásokat veszi alapul, a két rendszernek valamikor összhangba kell kerülnie egymással. Ezt biztosítja a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése azzal, hogy az értékesítő vállalkozás először létrejött adófizetési kötelezettségét megfelelően korrigálni kell.

30. Következésképpen megfelel a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése a héairányelv alapvető elvének kifejeződése, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték. Ebből az elvből az következik, hogy az adóhatóság a héa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett.[12]

31. A héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése tehát a héairányelv 63. cikkében rögzített adóztatási módszer (úgynevezett eredményszemléletű adóztatás elve) szükséges ellenpárját képezi.[13] Az az adóalap megfelelő mértékű csökkentésére kötelezi a tagállamot.[14]

C. A tagállamok arra vonatkozó lehetőségének hiánya, hogy nemfizetés esetén kizárják az adóalap csökkentését

32. Goldsmiths ítéletében a Bíróság már következetesen úgy határozott, hogy az ettől a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdéséből eredő alapvető elvtől való eltérésnek igazolhatónak kell lennie ahhoz, hogy a tagállamok által a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése alapján elfogadott intézkedések ne hiúsítsák meg az adóharmonizáció célját.[15]

33. A Bíróság mindazonáltal azt is megállapította az Almos Agrárkülkereskedelmi ítéletben – amit a kérdést előterjesztő bíróság és mindenekelőtt Lengyelország javasol –, hogy az adóalanyok nem hivatkozhatnak a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján héaalapjuk csökkentéséhez való jogra a vételár meg nem fizetése esetében, ha az érintett tagállam az említett irányelv 90. cikkének (2) bekezdésében előírt eltéréssel kívánt élni.[16] Ebben az ítéletben a hetedik tanács hozzátette, hogy a héairányelv a tagállamoknak „biztosítani kívánja a választási lehetőséget annak meghatározása vonatkozásában, hogy a vételár meg nem fizetésének esete […] az általuk meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben adóalap-csökkentésre való jogosultságot biztosít-e, vagy az ilyen csökkentés nem fogadható el ezen esetben”[17].

34. Mindazonáltal, amint arra a Bíróság a Di Maura ítéletében[18] és későbbi döntésekben[19] már rámutatott, ezen ítélet nem értelmezhető úgy, hogy a tagállamok bármely héaalap-csökkentést kizárhatnának.

12 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítélet (C-242/18, EU:C:2019:558, 37. pont); 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 17. pont); 2018. december 6-i Tratave ítélet (C-672/17, EU:C:2018:989, 29. pont); 2017. december 20-i Boehringer Ingelheim Pharma ítélet (C-462/16, EU:C:2017:1006, 32. pont); 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet (C209/14, EU:C:2`15:440, 35. pont); 2014. szeptember 3-i GMAC UK ítélet (C-589/12, EU:C:2014:2131, 37. pont); 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet (C-588/10, EU:C:2012:40, 27. pont); 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339, 15. pont).

13 Ugyanezt a funkciót tölti be a héairányelv 184. és 185. cikke, amely a héairányelv 168. és 178. cikke szerinti, úgynevezett eredményszemléletű adólevonás ellenpárját képezi, és az először túl magas összegű adólevonást korrigálja. Különösen a héairányelv 185. cikkének (2) bekezdése teszi lehetővé annak biztosítását, hogy az adólevonás végeredményben a tényleges héateherhez igazodjon. Azt a vevőt, illetve megrendelőt, akit az ellenszolgáltatás megfizetésének elmaradása miatt nem terhel héa, mentesíteni sem kell adólevonás révén a (fiktív) teher alól.

14 Kifejezetten így még: 2014. szeptember 3-i GMAC UK ítélet (C-589/12, EU:C:2014:2131, 31. pont); 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet (C-588/10, EU:C:2012:40, 26. pont).

15 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339, 18. pont).

16 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 23. pont).

17 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 25. pont).

18 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 20. és azt követő pontok, különösen a 23. pont).

19 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 20. és azt követő pontok); 2018. február 22-i T – 2 ítélet (C-396/16, EU:C:2018:109, 35. és azt követő pontok).

35. A héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérjenek az (1) bekezdéstől. Az azonos tartalmú korábbi szabályozásra vonatkozó jogalkotási anyagokból azonban egyrészt kitűnik, hogy erről a lehetőségről csak a visszaélések elkerülése érdekében rendelkeztek.[20] Másrészt – amint azt a Bíróság már megállapította[21] – a teljes vagy részleges nemfizetésre vonatkozó ezen eltérési lehetőség egyedül 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.

36. Ebből következően ezen eltérési lehetőség igénybevételének indokoltnak kell lennie ahhoz, hogy a tagállamok által annak végrehajtása érdekében elfogadott intézkedések ne hiúsítsák meg a héairányelv által elérni kívánt adóharmonizáció célját.[22] Ebből az is következik, hogy e lehetőség alapján a tagállamok egész egyszerűen nem zárhatják ki a héaalap nemfizetés esetén való csökkentését.[23]

37. Ezenkívül azon lehetőség elismerése, hogy a tagállamok bármely héaalap-csökkentést kizárjanak, ellentétes lenne a héasemlegesség elvével. Ebből többek között az következik, hogy az állam érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást teljes egészében mentesíteni kell azon gazdasági tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, amely maga is héaköteles.[24] Ehhez jönnek még, amint azt a Di Maura ügyre vonatkozó indítványomban már jeleztem,[25] a szolgáltatást nyújtó adóalany alapvető jogai. E jogokat csak arányos módon lehet korlátozni (a Charta 52. cikke (1) bekezdésének második mondata).[26]

38. E tekintetben bizonyos fokú különbségtétel vezethető le a Bíróság azon kérdéssel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatából, hogy az adóalap helyesbítésének korlátozásai a héairányelv 90. cikke értelmében indokolhatók-e, és ha igen, hogyan. A Bíróság ugyanis különbséget tesz az anyagi szempontok (a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerinti eltérések[27] esetében) és az alaki szempontok között (a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti feltételek[28] esetében). Ennek során azonban a tagállamok által előírt eltéréseknek és feltételeknek is arányosaknak kell lenniük.[29]

39. Az ár meg nem fizetése esetén fennálló érdemi eltérésnek szükségszerűen „ellenérték meg nem fizetésével”[30] kapcsolatos bizonytalanságra kell vonatkoznia.

20 Lásd: 1973. június 20-i bizottsági javaslat (COM(73) 950 végleges), 12. cikkel (adóalap) kapcsolatos indoklás a 15. oldalon.

21 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítélet (C-242/18, EU:C:2019:558, 54. és azt követő pontok); 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 19. pont); 2018. február 22-i T-2 ítélet (C-396/16, EU:C:2018:109, 37. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 17. pont); 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339, 18. pont).

22 Lásd: 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 20. pont); 2018. február 22-i T-2 ítélet (C-396/16, EU:C:2018:109, 38. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 18. pont); 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339, 18. pont).

23 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 20. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 20. és 21. pont).

24 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 20. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. pont).

25 A Di Maura ügyre vonatkozó indítványom (C-246/16, EU:C:2017:440, 45. és azt követő pontok).

26 A héa előfinanszírozása a foglalkozás megválasztásának szabadságát, a vállalkozás szabadságát és a tulajdonhoz való alapvető jogot (a Charta 15., 16. és 17. cikkét) érinti. Ezenkívül a Charta 20. cikke szerinti eltérő bánásmód is felmerül azon vállalkozások tekintetében, amelyek adófizetési kötelezettsége a héairányelv 66. cikkének b) pontja alapján csak az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik (úgynevezett tényleges fizetésen alapuló adóztatás).

27 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 21. pont); 2018. február 22-i T – 2 ítélet (C-396/16, EU:C:2018:109, 37. és azt követő pontok); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 22. pont).

28 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítélet (C-242/18, EU:C:2019:558, 38. és azt követő pont); 2018. december 6-i Tratave ítélet (C-672/17, EU:C:2018:989, 32. és azt követő pont); 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet (C-588/10, EU:C:2012:40, 23. és azt követő pontok).

29 Lásd: 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 26. pont); 2018. december 6-i Tratave ítélet (C-672/17, EU:C:2018:989, 33. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 25. pont); 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet (C-588/10, EU:C:2012:40, 28. pont).

30 Kifejezetten így még: 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 23. pont); hasonlóképpen: 2018. február 22-i T – 2 ítélet (C-396/16, EU:C:2018:109, 40. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 22. pont).

40. Ezzel szemben alaki szempontból általánosabb feltételek írhatók elő, amelyek az adó pontos behajtását biztosítják, és megakadályozzák az adócsalást. E tekintetben a Bíróság például már megállapította, hogy a helyesbítő számlának a termék vevője, illetve a szolgáltatás megrendelője általi kézhezvételét igazoló elismervény [31] vagy az adóalap tervezett helyesbítésének a termék vevőjével, illetve a szolgáltatás megrendelőjével való közlése [32] főszabály szerint a saját adótartozás csökkentésének lehetséges feltételét képezheti.

D. Az adóalap helyesbítése korlátozásának igazolhatóságáról

41. A jelen ügyben a lengyel jogalkotó az értékesítő vállalkozás adóalapjának (és így az adótartozásának) helyesbítését attól a feltételtől tette függővé, hogy a vevő, illetve megrendelő mind a szolgáltatásnyújtás időpontjában, mind a helyesbítő adóbevallás benyújtását megelőző napon nyilvántartásba vett adóalany legyen, aki sem fizetésképtelenségi eljárás, sem felszámolás alatt nem áll.

42. Ez nyilvánvalóan nem minősül arra vonatkozó pusztán formai és általános feltételnek, hogy az értékesítő adóalany helyesbítse az adóalapot. Egyrészt semmilyen hatással nincs erre a jellemzőre, ami miatt nem tekinthető puszta alakiságnak. Másrészt e követelmény önmagában kizárja az adóalap helyesbítését abban az esetben, ha olyan vállalkozás részére értékesítenek termékeket vagy nyújtanak szolgáltatást, amely – bár még létezik – fizetésképtelenségi vagy felszámolási eljárás alatt áll.

43. Márpedig a héairányelv az ilyen termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások esetében fennálló adókötelezettségből indul ki. Hasonlóképpen, a héairányelv 90. cikke alapvető elvként (lásd ehhez a fenti 30. pontot) az ilyen termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások adóalapja helyesbítésének lehetőségéből indul ki abban az esetben, ha az ellenértéket részben vagy egészben nem fizették meg. E lehetőség ilyen termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások esetében történő kizárása ezáltal – ellentétben azzal, amit a Lengyelország állít – nem pusztán alaki feltétel, hanem érdemi eltérés.

44. Ahhoz, hogy elfogadható legyen, ennek az érdemi eltérésnek tehát az ár meg nem fizetése esetén „az ellenérték meg nem fizetésével” [33] kapcsolatos bizonytalanságra kellene vonatkoznia. Azonban nem ez az eset áll fenn.

45. Hasonlóan ahhoz, amit a Bíróság az A-PACK CZ s. r. o. ügyben [34] már megállapított, és amint azt a Bizottság is helyesen hangsúlyozza, az a tény, hogy a vevő, illetve a megrendelő fizetésképtelenségi eljárás alatt áll, inkább olyan tényezőnek minősül, amely megerősíti a nemfizetés végleges jellegét. Ugyanez vonatkozik arra a tényre is, hogy a vevő, illetve megrendelő felszámolás alatt áll. Az adóalap helyesbítésének olyan esetekben történő korlátozása tehát, amikor szinte biztos, hogy a megállapodás szerinti ellenérték megfizetése végleg elmarad, nem lehetséges, és nem is arányos.

46. Ez annál is inkább így van, mivel a lengyel jog szerint az adóalap helyesbítésének alapvető feltétele az a 150 napos határidő, amely alatt az esedékesség ellenére nem került sor fizetésre. Jelen ügyben nem szükséges megválaszolni azt a kérdést, hogy a héa 5 hónapos időszakra történő előlegezése minden esetben arányosnak tekinthető-e. Olyan helyzetben ugyanis, amikor az ellenértéket 150 napig nem fizették meg, és a vevő, illetve megrendelő felszámolás alatt áll, már nem áll fenn bizonytalanság a nemfizetés végleges jellegét illetően.

31 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet (C-588/10, EU:C:2012:40, 25. pont) – ha ez számottevő költség nélkül lehetséges.

32 2018. december 6-i Tratave ítélet (C-672/17, EU:C:2018:989, 35. és azt követő pontok). Az elmulasztott tájékoztatás pótlásának kérdésével azonban ez alkalommal nem foglalkoztak.

33 Kifejezetten így még: 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 23. pont); lásd még: 2018. február 22-i T – 2 ítélet (C-396/16, EU:C:2018:109, 40. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 22. pont).

34 2019. május 8-i A-PACK CZ ítélet (C-127/18, EU:C:2019:377, 24. pont).

47. Azon intézkedések, amelyeket a tagállamok a héirányelv 273. cikke értelmében elfogadhatnak az adó pontos beszedése és az adócsalás megakadályozása érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a héa semlegességét.[35] Amint azt a Bíróság már megállapította, az adóalanynak meghatározott napig (jelen esetben a fizetésképtelenségi vagy felszámolási eljárás lezárásáig) fennálló objektív felelőssége azonban meghaladná az államkincstár érdekei megóvásának eléréséhez szükséges mértéket.[36] Márpedig objektív felelősség áll fenn, ha a szolgáltatást nyújtó adóalany az ár meg nem fizetése ellenére nem helyesbíthetné adótartozását.

48. Ezen túlmenően nem nyilvánvaló, hogy a fizetendő adó korrekciójának egy meghatározott esemény bekövetkeztétől történő korlátozása miként lenne alkalmas a héavisszaélések elleni küzdelemre.

49. Végeredményben a héairányelv 90. cikke nem teszi tehát lehetővé a tagállamok számára, hogy kizárják az értékesítő adóalany adótartozásának helyesbítését azzal az indokkal, hogy a vevő, illetve megrendelő a szolgáltatás teljesítésekor vagy a helyesbítés időpontjában már fizetésképtelenségi eljárás vagy felszámolás alatt áll.

E. Az adóbevétel-kiesés veszélyének kiküszöböléséről

50. Lényegében, amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, a lengyel jogalkotó célja elsődlegesen azon kockázat elkerülése, hogy a vevő, illetve megrendelő gyenge fizetőképessége miatt kiessenek az adóbevételek. Lengyelország tehát a jelen eljárásban lényegében a héarendszer működésére, valamint Lengyelország és az Unió pénzügyi érdekeinek védelmére hivatkozik.

51. Számos államban gyakran felmerülő problémáról van szó. Ki viseli a héával kapcsolatban a vevő, illetve megrendelő fizetésképtelenségének kockázatát: az állam vagy az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója? Ha ugyanis a vevő, illetve megrendelő maga is adóalany, az adóalapnak az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója tekintetében történő módosítása a héairányelv 185. cikkének megfelelően ténylegesen a vevőnél, illetve megrendelőnél az előzetesen felszámított adó korrekcióját vonja maga után. A vevőnek, illetve megrendelőnek korrigálnia kell a jogtalanul elvégzett adólevonást is, amely az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója helyesbített adótartozásának felel meg. Az állam tehát adót követelhet a vevőtől, illetve megrendelőtől.

52. E mechanizmus azonban nem működik, ha a vevő, illetve megrendelő fizetésképtelenségi eljárás vagy felszámolás alatt áll. Főszabály szerint ilyen esetben már nem áll rendelkezésre elegendő pénzeszköz ahhoz, hogy az adólevonás már érvényesített összegét az állam részére visszafizessék. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint az adótartozásnak az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója általi helyesbítése „a fizetésképtelenségi eljárásba való elfogadhatatlan” beavatkozást jelent. Ezáltal az államkincstár költségére az adós valamelyik hitelezőjét elégítik ki, annak helyébe pedig az állam lép. Ez körülírja a tagállam adóbevétel-kiesésének kockázatát, még ha az érvelés nagyrészt hatástalan is. Az eladót, illetve a szolgáltatás nyújtóját sem elégítik ki. Követelése ugyanúgy kiesik, mint a többi hitelező követelése. Csak az állam mint hitelező lép fel az előzetesen felszámított adó korrekciójára vonatkozó igény tekintetében, amely azonban legtöbbször értéktelen.

35 Lásd csak: 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774, 42. pont); 2012. június 21-i Mahagében ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 48. pont).

53. Az adóbevétel-kiesés veszélye, vagyis az Unió és Lengyelország pénzügyi érdekeinek veszélyeztetése végső soron a héairányelv 167. cikkének szigorúan szó szerinti értelmezéséből következik. E rendelkezés tényleges megfogalmazása alapján a vevő, illetve megrendelő adólevonási jogát kizárólag az eladó, illetve szolgáltatás nyújtója adótartozásának keletkezéséhez köti. Ezért a vevő, illetve megrendelő részére az adólevonási jog már a fizetést *megelőzően* biztosított (úgynevezett azonnali levonás).[37]

54. Ezen azonnali levonást el kell fogadni az állam nemteljesítési kockázatának korlátozása, és ezáltal a tagállamok és az Unió héa hatékony beszedéséhez fűződő érdekének figyelembevétele érdekében. A tagállamoknak ugyanis jogukban áll az adólevonást az ellenérték meg nem fizetése esetében kellő időben helyesbíteni ahelyett, hogy a vevő, illetve megrendelő mint „fizetésképtelenségi kezes” teljesítését kérnék.

55. A héairányelv 167. cikke szerinti szabályozás ugyanis abból az elgondolásból indul ki, hogy a termék vevője vagy szolgáltatás igénybe vevője az ellenértéket időben fizeti ki, így az előzetesen felszámított héa is időben lesz rá hárítva. Vélelmezni kell tehát, hogy a héát időben vetették ki. Azzal kapcsolatban azonban, hogy a kedvezményt adólevonás útján héateher nélkül is éveken át biztosítani kell-e, a rendelkezés szövege nem szolgál útmutatással.

56. Ez utóbbi megközelítés ellentétes lenne az adólevonás céljával is. Az adólevonás ugyanis kizárólag a vonatkozó ügylettel összefüggésben az adóalany által a saját szállítóinak *fizetett* héaösszegek levonását teszi lehetővé.[38] Az ilyen fizetést megelőzően nincs adóterhelés,[39] és az előzetesen felszámított, még meg nem fizetett adó „visszatérítése” csak egyfajta támogatásnak minősül.[40]

57. Ezenkívül az ilyen adólevonási jog éveken keresztül, az adótartozás értékesítő vállalkozás általi helyesbítéséig visszaélésre adhatna módot a vevő, illetve megrendelő számára. Ez ellentétes lenne a héairányelv 273. cikkének szellemével, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy kötelezettségeket írjanak elő az adó pontos behajtása érdekében. Az ilyen, időbeli korlátozás és héateher nélküli adólevonási jog különösen az EUMSZ 325. cikk értelmezésével ellentétes, amely szerint a tagállamok kötelesek megvédeni az Unió pénzügyi érdekeit.

58. Különösen, a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése előírja az előzetesen megfizetett héa levonásának korrekcióját, többek között akkor, ha az adóbevallást követően módosultak az adólevonással kapcsolatos tényezők. Nemfizetés esetén a tagállamok még helyesbítést is követelhetnek (a (2) bekezdés). Ez a lehetőség független attól a ténytől, hogy az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója már korrigálta az adótartozását. A héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének második mondata értelmében a tagállamok tehát előírhatják, hogy a vevő, illetve megrendelő, aki nem fizette meg az ellenértéket, és aki így nem viseli a héa terhét, a héairányelv 185. cikkének megfelelően a következő lehetséges időpontban legyen köteles az általa levont adó összegét helyesbíteni.

37 Ez utóbbi megfelel a Bíróság ítélkezési gyakorlatának, lásd többek között: 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 48. pont).

38 Például: 2018. február 22-i T – 2 ítélet (C-396/16, EU:C:2018:109, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd: 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268, a 36. pont vége). Kétségtelen, hogy a Bíróság ezen ítélet német változatában a „befizetett” kifejezést használja. Márpedig, mivel vevőről, illetve megrendelőről beszél, aki e héát nem a költségvetésnek fizeti be, hanem az eladó, illetve a szolgáltatás nyújtója részére fizeti meg, nyilvánvalóan ez utóbbiról van szó. A francia változat az „avoir été acquittée” kifejezést is használja, amely gond nélkül „fizetett” kifejezésre fordítható. Ez különösen a 36. pontban egyértelmű, ahol egyébként helyesen fordították le.

39 Lásd még: Campos Sánchez-Bordona főtanácsnok Volkswagen ügyre vonatkozó indítványa (C-533/16, EU:C:2017:823, 64. pont): Az előzetesen felszámított adó levonása „nem választható el az adó megfizetésétől: ha az adóalany nem fizette meg a héát […], minden, jogi és pénzügyi alap hiányzik a levonási joga gyakorlásához”. Lásd: a Biosafe – Indústria de Reciclagens ügyben ismertetett indítványom (C-8/17, EU:C:2017:927, 44. pont).

40 Teljesen egyértelműen így: H. Stadie in Rau/Dürrwächter, az UStG 15. §-ára vonatkozó 87. Megjegyzés – állás: 2019. május.

59. Ennek során az adómegállapítási időszak lejárta észszerű határidőnek minősül az előzetesen felszámított adó azonnali levonásának alapjául szolgáló azon vélelem felülvizsgálatára, hogy a vevő, illetve megrendelő hamarosan fizetni fog. A következő adómegállapítási időszakra vonatkozó bevallás időpontjában (főszabály szerint egy hónappal később) megállapítható, hogy a héalevonás (adóteher hiányában) mindeddig tárgyi szempontból jogosulatlan volt-e. Ez erre az egy adózási időszakra csökkenti az adóbevétel-kiesés rendszerszintű kockázatát.

60. E tekintetben az adójogi hitelező (a jelen esetben Lengyelország) nem köteles megvárni, hogy a vevő, illetve megrendelő fizetésképtelenségi vagy felszámolási eljárás alatt álljon, hanem korábban is fennállhat az adóbevétel-kiesés veszélye.

61. Ha a vevő, illetve megrendelő később mégis megfizeti az ellenértéket az értékesítő adóalanynak, az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők újra módosulnak. Ezáltal a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében tehát újabb korrekcióra kerül sor. Ez biztosítja, hogy a vevő, illetve megrendelő mentesüljön a héateher alól, amint az számára költségtényezővé válik. Ez utóbbi teljes mértékben megfelel a héasemlegesség elve Bíróság általi kidolgozásának és értelmezésének.[41]

62. A kérdést előterjesztő bíróság által az ellenérték megfizetésének két adóalany közötti elmaradásával kapcsolatban ismertetett probléma megoldását tehát nem az adótartozás helyesbítésének az értékesítő adóalany tekintetében történő korlátozásában kell keresni, hanem a vevő, illetve megrendelő esetében a héateher nélkül előzetesen felszámított adó levonásának gyorsabb korrekciójában.

V. Végkövetkeztetések

63. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 90. cikke nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy kizárják az értékesítő adóalany adótartozásának helyesbítését azzal az indokkal, hogy a vevő, illetve megrendelő a szolgáltatás teljesítésekor vagy a helyesbítés időpontjában már fizetésképtelenségi eljárás vagy felszámolás alatt áll. Ezen irányelv 185. cikkének (2) bekezdése azonban lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy részleges fizetés esetén már a következő adómegállapítási időszakban megköveteljék az adólevonás korrekcióját.

41 2014. március 13-i Malburg ítélet (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont); 2005. március 3-i Fini H ítélet (C-32/03, EU:C:2005:128, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).