

Tagállam nem szedhet be több áfa-t, mint amit az adóalany beszedett

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2014. május 15. (*)

„Elzetes döntéshozatalra utalás – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – 90. cikk – Adóalap-csökkentés – A tagállami kötelezettségek terjedelme – Közvetlen hatály”

A C-337/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Kúria (Magyarország) a Bírósághoz 2013. június 20-án érkezett, 2013. május 23-i határozatával terjesztett el az elte

az **Almos Agrárkülkereskedelmi Kft.**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó F igazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, J.-C. Bonichot (eladó) és A. Arabadjiev bírák,

f tanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

- az Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. képviseletében Garadnai T. ügyvéd,
- a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Szíjjártó K., meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében M. Germani, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Brighthouse, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: R. Hill barrister,

– az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és Sipos A., meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f tanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzárított döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szülő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 90. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. (a továbbiakban: Almos) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (a továbbiakban: adóhatóság) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya, hogy az utóbbi nem fogadta el az Almos által egy értékesítés nemteljesülése miatt a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) alapjának csökkentése érdekében elvégzett számlahelyesbítést.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv „Adóalap” című VII. címe alá tartozik többek között a 73. és a 90. cikk.

4 Ezen irányelv 73. cikke értelmében:

„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.”

5 Az említett irányelv 90. cikke szerint:

„(1) Elállás, a teljesítés megkezdése, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezése 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.”

6 Ugyanezen irányelv 273. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék 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 említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek elírására felhasználni.”

A magyar jog

7 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) 77. §-a szerint:

„(1) Termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása, valamint termék Közösségen belüli beszerzése esetében az adó alapja a jogosultnak visszatérített vagy visszatérítendő ellenértékkel utólag csökken, ha a teljesítést követően

a) az ügylet érvénytelensége jogcímén:

aa) az ügylet kötése előtt fennállott helyzetet állítják helyre, vagy

ab) az ügyletet az érvénytelenítő határozat meghozataláig terjedő időre hatályossá nyilvánítják, vagy

ac) az ügyletet az aránytalan elnyelőküszöbölésével érvényessé nyilvánítják;

b) az ügylet hibás teljesítése jogcímén:

ba) a jogosult eláll az ügylettől, vagy

bb) a jogosult ár- vagy díjleszállítást kap.

(2) Az adó alapja utólag csökken abban az esetben is, ha

a) teljesítés hiánya miatt az előleget visszafizetik;

b) a kötelezett a termék 10. § a) pontja szerinti értékesítése vagy bérbeadása esetében az ellenérték maradéktalan megtérítésének hiánya miatt eláll az ügylettől, és a felek az ügylet kötése előtti helyzetet állítják helyre, vagy ha ez nem lehetséges, az ügyletet a felek a meghiúsulás bekövetkezéséig terjedő időre hatályosként elismerik;

c) betétdíjas termék visszaváltásakor a betétdíjat visszatérítik.

(3) Az adó alapja utólag csökkenthető, ha a teljesítést követően adnak a 71. § (1) bekezdésének a) és b) pontja szerint árengedményt.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8 Az Almos 2008. augusztus és szeptember hónapban a Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt.-nek (a továbbiakban: Bio-Ma) repcét értékesített. E magok leszállítása és raktárba történő beraktározása megtörtént, ugyanakkor a vevő a vételárat nem egyenlített ki.

9 Ennek okán a felek a 2008. október 1-jén kötött megállapodásukban rögzítették, hogy a repcemagok az Almos tulajdonát képezik, azokkal a felperes jogosult kizárólag rendelkezni, a Bio-Ma azokat nem terhelheti meg, nem értékesítheti és harmadik személynek a birtokába sem adhatja. A repcemagok visszaszolgáltatásának határidejét 2008. október 10. napjában határozták meg, addig a Bio-Ma a felel s rzés szabályai szerint volt köteles eljárni.

10 2008. október 10-én az áru visszaszolgáltatására azonban nem került sor, mivel azt a közraktár id közben lefoglalta.

11 Az Almos polgári pert indított a repcemagok kiadása iránt. A Szegedi Ítéltábla joger s ítéletében kötelezte a vev t 2 263,796 tonna repcemag kiadására, ennek hiányában 1 022 783 eurót kitév összeg megfizetésére. Az ítélet hangsúlyozta, hogy a felek a létrejött adásvételi szerz déseket felbontották, így a repcemagok tulajdonosa az Almos.

12 Az Almos következképpen helyesbítette a Bio-Ma számára történ értékesítésre vonatkozó számlákat, és a 2009. december havi id szaki bevallásában 116 705 000 magyar forint (HUF) összeg visszaigényelhet áfát vallott be.

13 Az adóhatóság megállapította azonban, hogy e bevallás 48 043 000 HUF összegben jogosulatlan visszaigénylést tartalmazott, amely összegre 10%-os adóbírságot határozott meg. Az adóhatóság úgy érvel, hogy az ellenérték kifizetésének elmaradása ellenére megvalósult az áfatörvény 9. §-ának (1) bekezdése szerinti termékértékesítés. E hatóság szerint a számlák helyesbítésére nem volt ok, és a feleknek az értékesítést követ megállapodása egy új ügyletnek min sül. Ezen túlmen en az eredeti állapot helyreállítása sem valósult meg, hiszen a repcemag kiszolgáltatása megghiúsult, és a megállapodás szerinti ár sem került kifizetésre. Az áfatörvény 77. §-a (1) és (2) bekezdésének rendelkezései el írják az adóalap utólagos csökkentését az ügylet érvénytelensége esetében, amely eset nem azonos a szerz désnek a jelen ügyben szerepl felbontásával. Az áfatörvény nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely önmagában az ellenérték meg nem fizetése vagy csak részbeni megfizetése miatt az adóalap utólagos csökkentését tenné lehetővé.

14 Az Almosnak az adóhatóság határozatával szemben benyújtott keresetét az els fokú bíróság elutasította.

15 Az Almos a kérdést el terjeszt bírósághoz benyújtott felülvizsgálati kérelmében hangsúlyozza, hogy a szerz dés felbontásával ismét vált az eladott termékek tulajdonosává. E társaság szerint ennél fogva adójogi szempontból nem önálló ügylet valósult meg, hanem az eredeti adásvételi szerz déshez szorosan és szervesen kapcsolódó ügylet, mivel a vev csak akkor vált volna a repcemagok tulajdonosává, ha azok vételárát megfizette volna. E társaság úgy érvel, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésére tekintettel nem róható fel számára adóalapot csökkent jogszer tlen magatartás.

16 A kérdést el terjeszt bíróság megállapítja, hogy a visszaigénylési kérelem benyújtásakor az áfatörvény hatálya nem terjedt ki a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében felsorolt valamennyi esetre, és nem rendelkezett többek között az elállás, a teljesítés megghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés esetére az adóalap-csökkentési lehet ségr l. A kérdést el terjeszt bíróság azt veti fel, hogy e törvény nem fosztotta-e meg az adóalanyokat az e jogcímeken felmerül jogosultságaiktól.

17 Ilyen körülmények között a Kúria úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A 2010. december 31-ig hatályos [áfatörvény] 77. §[-ának] (1) és (2) bekezdései összeegyeztethető szabályozást tartalmaznak-e a [héairányelv] 90. cikk[ének] (1) bekezdésében szabályozottakkal, vagyis a [z áfatörvény] tartalmazza-e valamennyi ott felsorolt adóalapot csökkentő esetet?

2) Amennyiben nem, nemzeti szabályozás híján jogosult-e az adózó az adósemlegesség és arányosság elvei alapján a [héairányelv] 90. cikk[ének] (1) bekezdésében foglaltakra figyelemmel adócsökkentésre, amikor az ügylet teljesítését követően az ellenértéket nem kapta meg?

3) Amennyiben a [héairányelv] 90. cikk[ének] (1) bekezdése közvetlenül hatályosul, [az adózó] milyen feltételek megvalósulása esetén élhet az adócsökkentés lehetőségével? Elegendő-e a helyesbítő számla kiállítása és a vevő részére történő megküldése, vagy annak igazolása is szükséges, hogy a termék ténylegesen visszakerült a tulajdonába, birtokába?

4) A harmadik kérdésre adott nemleges válasz esetén a közösségi jog alapján köteles-e a tagállam megtéríteni az adózó azon kárát, amely abból származik, hogy a tagállam nem tett eleget harmonizációs kötelezettségének, ezáltal az adózó nem élhetett az adócsökkentési lehetőségével?

5) Értelmezhető-e a [héairányelv] 90. cikk[ének] (2) bekezdése akként, hogy a tagállamoknak lehetőségük van a teljes vagy részleges nemfizetés esetén az adóalapot csökkentésével eltekinteni, ha igen, erről kifejezetten a tagállami jogszabálynak tiltó formában kell rendelkeznie, vagy [a] szabályozás hiánya ugyanilyen joghatást vált ki?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első és az ötödik kérdésre

18 Elzetesem emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk által létrehozott együttműködési rendszer a nemzeti bíróságok és a Bíróság közötti egyértelmű feladatkör-megosztáson alapul. Az e cikk alapján indított eljárásban a nemzeti jogszabályok értelmezése a nemzeti bíróságok feladata, nem pedig a Bíróságé, és az nem dönthet az e cikk alapján indított eljárásban a belső jogszabályoknak az uniós jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségéről. Ezzel szemben a Bíróság hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a kérdést elterjesztő bíróságot minden olyan, az uniós jog értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi számára a belső jogszabályok közösségi jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségének értékelését (lásd különösen: Placanica és társai ítélet C-338/04, C-359/04 és C-360/04, EU:C:2007:133, 36. pont).

19 Jóllehet a jelen ügyben nem a Bíróság feladata tehát arról határozni, hogy az áfatörvény 77. §-a összeegyeztethető-e a héairányelv 90. cikkével, ugyanakkor a Bíróság köteles tájékoztatni a kérdést elterjesztő bíróságot minden olyan, az utóbbi rendelkezésre vonatkozó értelmezési szempontról, amely lehetővé teszi számára ezen összeegyeztethetőség értékelését.

20 Így meg kell állapítani, hogy az együttesen vizsgálandó első és ötödik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 90. cikkének

rendelkezései el írják-e, hogy az azt átültet nemzeti rendelkezések kifejezetten felsoroljanak minden, az e cikk (1) bekezdése szerint héaalap-csökkentésre jogosító esetet.

21 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az irányelv nemzeti jogba való átültetéséhez nem feltétlenül szükséges a rendelkezéseinek valamely kifejezett, konkrét jogi normába történ alak- és szövegszer átvétele, hanem – tartalmától függ en – elegend lehet hozzá az általános jogi kontextus, amennyiben ez kell en világosan és meghatározottan, ténylegesen biztosítja az irányelv teljes érvényesülését annak érdekében, hogy abban az esetben, ha ez az irányelv a magánszemélyek számára jogok keletkeztetését célozza, a kedvezményezetteknek lehet ségük legyen jogaik teljességének megismerésére, és arra, hogy azokra adott esetben a nemzeti bíróság el tt hivatkozzanak (lásd különösen: Bizottság kontra Svédország ítélet, C-287/04, EU:C:2005:330, 6. pont és Bizottság kontra Írország ítélet, C-427/07, EU:C:2009:457, 54. pont).

22 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése, amely szerint elállás, a teljesítés megghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árendedmény esetén a tagállamok kötelesek az adóalapot csökkenteni, és ebb l következ en az adóalany által fizetend hea összegének csökkentésére kötelezi a tagállamokat minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követ en az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg. E rendelkezés a héairányelv alapvet elvének kifejez dése, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amelyb l az következik, hogy az adóhatóság a hea címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett (lásd ebben az értelemben: Kraft Foods Polska ítélet, C-588/10, EU:C:2012:40, 26. és 27. pont).

23 Ugyanakkor az említett 90. cikk (2) bekezdése lehető teszi a tagállamok számára, hogy eltérjenek a fent hivatkozott szabálytól az ügylet árának teljes vagy részleges meg nem fizetése esetén. Az adóalanyok ennél fogva 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 el írt eltéréssel kívánt élni.

24 El kell ismerni, hogy az olyan nemzeti rendelkezést, amely az adóalapot csökkent esetek felsorolásakor nem említi az ügylet árának meg nem fizetését, úgy kell tekinteni, hogy a tagállam élt a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése szerint számára biztosított eltérési lehet séggel.

25 Meg kell ugyanis állapítani e tekintetben, hogy ha a vételár teljes vagy részleges meg nem fizetésére a teljesítés megghiúsulása vagy a szerz dést l való elállás nélkül került sor, a vev továbbra is köteles megfizetni a megállapodás szerinti árat, az eladónak pedig, bár már nem tulajdonosa a terméknek, f szabály szerint továbbra is fennáll a követelése, amelyre bíróság el tt hivatkozhat. Mivel nem zárható ki ugyanakkor, hogy az ilyen követelés véglegesen behajthatatlan, az uniós jogalkotó minden egyes tagállamnak biztosítani kívánja a választási lehet séget annak meghatározása vonatkozásában, hogy a vételár meg nem fizetésének esete – amely önmagában, a teljesítés megghiúsulásával vagy a szerz dést l való elállással ellentétben, nem helyezi vissza a feleket az eredeti helyzetükbe – az általuk meghatározott feltételek szerint megfelel mértékben adóalap-csökkentésre való jogosultságot biztosít-e, vagy az ilyen csökkentés nem fogadható el ezen esetben.

26 E feltételek mellett meg kell állapítani egyrészt, hogy önmagában az a körülmény, hogy az adóalap-csökkentések felsorolásakor a nemzeti átültetési rendelkezés nem veszi át az ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti valamennyi esetet, nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy – az ezen átültetési intézkedés általános jogi összefüggéseire tekintettel – az nem olyan jellegű, hogy kellően világosan és meghatározottan, ténylegesen biztosítja a héairányelv teljes érvényesülését.

27 Másrészt azonban lényeges, hogy az ár meg nem fizetéséhez kapcsolódótól eltérő eseteket illetően a nemzeti átültetési rendelkezések figyelembe vegyenek minden olyan esetet, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

28 A fenti megfontolásokra tekintettel az első és az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkének rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely nem írja elő a héaalap csökkentését az ár meg nem fizetése esetében, amennyiben az e cikk (2) bekezdésében előírt eltérés kerül alkalmazásra. Mindazonáltal e rendelkezésnek ki kell terjednie minden más olyan esetre, amikor az említett cikk (1) bekezdése szerint az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

A második, harmadik és negyedik kérdésről

29 Az együttesen vizsgálandó második, harmadik és negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy abban az esetben, ha az általa elvégzett vizsgálat révén megállapításra kerül, hogy az ár meg nem fizetésének esetén kívül az alapeljárásban vitatott rendelkezések nem helyesen ültetik át a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésének rendelkezéseit, az adóalany az adója alapjának csökkentése vagy azzal egyenértékű intézkedés érdekében milyen jogosultságokra – és adott esetben milyen feltételek mellett – hivatkozhat.

30 A kérdést előterjesztő bíróság először is arra vár választ, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése teljesíti-e azon feltételeket, amelyek ahhoz szükségesek, hogy közvetlen hatállyal bírjon az adóalanyok vonatkozásában.

31 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamennyi olyan esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései a tartalmuk alapján feltétlenek és kellően pontosak, azokra a magánszemélyek a tagállammal szemben hivatkozhatnak, nevezetesen amennyiben az nem ültette át időben ezen irányelvet a nemzeti jogba, vagy amennyiben nem megfelelően ültette azt át (lásd: Pfeiffer és társai ítélet, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 103. pont és Association de médiation sociale ítélet, C-176/12, EU:C:2014:231, 31. pont).

32 Valamely uniós rendelkezés akkor feltétlen, ha olyan kötelezettséget fogalmaz meg, amely nem tartalmaz feltételt, és nem függ – a végrehajtásában vagy hatályában – az Unió intézményeinek vagy a tagállamoknak semmilyen jogi aktusától (lásd ebben az értelemben: Pohl-Boskamp ítélet, C-317/05, EU:C:2006:684, 41. pont).

33 A jelen esetben a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése el írja, hogy az érintett esetekben az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

34 Jóllehet e cikk így a csökkentés összegének meghatározásához szükséges intézkedések elfogadása során bizonyos mérlegelési mozgásteret enged a tagállamoknak, ez a körülmény nem érinti az említett cikk szerinti esetekben az adóalap csökkentésének biztosítására irányuló kötelezettség egyértelmű és feltétlen jellegét. Ennélfogva teljesülnek tehát a közvetlen hatály gyakorlásához szükséges feltételek (lásd analógia útján különösen: Association de médiation sociale ítélet, EU:C:2014:2, 33. pont).

35 Ebből következik, hogy mivel az adóalanyok a héalapjuk csökkentése érdekében hivatkozhatnak a nemzeti bíróságok el tt a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésére az állammal szemben, okafogyottá vált a kérdést el terjeszt bíróság arra irányuló kérdése, hogy az érintett tagállam köteles-e megtéríteni az érdekeltek abból ered kárát, hogy ezen állam az említett irányelv helytelen átültetésével megfosztotta ezen adóalanyokat a csökkentéshez való joguktól.

36 Másodszor, azon kérdést illet en, hogy az adóalap csökkentéséhez való jog milyen alaki követelményektől tehető függ vé, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 273. cikke szerint a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héalap pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, feltéve különösen, hogy e lehet séget nem az ezen irányelv 3. fejezetében meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek el írására használják fel.

37 Mivel az általuk rögzített korlátokon kívül a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének rendelkezései nem pontosítják sem azokat a feltételeket, sem azokat a kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok írhatnak el , meg kell állapítani, hogy e rendelkezések az utóbbiak számára mérlegelési mozgásteret biztosítanak különösen azon alaki követelmények tekintetében, amelyeket az adóalanyoknak az említett tagállamok adóhatóságai el tt teljesíteniük kell annak érdekében, hogy az adóalapot csökkentsék (lásd ebben az értelemben: Kraft Foods Polska ítélet, EU:C:2012:40, 23. pont).

38 Mindazonáltal a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozását célzó intézkedések kizárólag az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el a héalapjára vonatkozó szabályoktól. Ugyanis ezen intézkedések csak a lehető legkisebb mértékben sérthetik a hatodik irányelv céljait, és ezért nem lehet úgy alkalmazni ket, hogy veszélyeztessék a héalap semlegességét (lásd ebben az értelemben: Kraft Foods Polska ítélet, EU:C:2012:40, 28. pont, valamint Petroma Transports és társai ítélet, C-271/12, EU:C:2013:297, 28. pont).

39 Következésképpen lényeges, hogy az adóalanyok által, a héalap-csökkentéshez való jog adóhatóság el tti gyakorlásához teljesítendő alaki követelmények az annak igazolását lehetővé tév követelményekre korlátozódjanak, hogy az ügylet megkötését követ en az ellenérték egy részét vagy egészét véglegesen nem kapták meg. E tekintetben a nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy ez a helyzet áll-e fenn az érintett tagállam által el írt alaki követelmények esetében.

40 A fenti megfontolásokra tekintettel a második, harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az adóalanyok a héalapjuk csökkentése érdekében a tagállammal

szemben hivatkozhatnak a nemzeti bíróságok el tt a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésére. Jóllehet a tagállamok el írhatják, hogy az ilyen adóalap csökkentéséhez való jog gyakorlása többek között az annak igazolását lehet vé tév egyes alaki követelmények teljesítését l függ, hogy az ügylet megkötését követ en az ellenérték egy részét vagy egészét az adóalany véglegesen nem kapta meg, és hogy ezen adóalany hivatkozhatott a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti egyik esetre, az így elfogadott intézkedések nem haladhatják meg az ezen igazoláshoz szükséges mértéket, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

A költségekr l

41 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev felek számára a kérdést el terjeszt bíróság el tt folyamatban lév eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hetedik tanács) a következ képpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerr l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkének rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely nem írja el a hozzáadottértékadó-alap csökkentését az ár meg nem fizetése esetében, amennyiben az e cikk (2) bekezdésében el írt eltérés kerül alkalmazásra. Mindazonáltal e rendelkezésnek ki kell terjednie minden más olyan esetre, amikor az említett cikk (1) bekezdése szerint az ügylet teljesítését követ en az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

2) Az adóalanyok a hozzáadottértékadó-alapjuk csökkentése érdekében a tagállammal szemben hivatkozhatnak a nemzeti bíróságok el tt a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdésére. Jóllehet a tagállamok el írhatják, hogy az ilyen adóalap csökkentéséhez való jog gyakorlása többek között az annak igazolását lehet vé tév egyes alaki követelmények teljesítését l függ, hogy az ügylet megkötését követ en az ellenérték egy részét vagy egészét az adóalany véglegesen nem kapta meg, és hogy ezen adóalany hivatkozhatott a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti egyik esetre, az így elfogadott intézkedések nem haladhatják meg az ezen igazoláshoz szükséges mértéket, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: magyar.