

**C-398/20. sz. ügy.****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. augusztus 20.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Krajský soud v Brně (Cseh Köztársaság)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2020. július 29.

**Felperes:**

ELVOSPOL, s.r.o.

**Alperes:**

Odvolací finanční ředitelství

---

**Az alapeljárás tárgya**

Az alapeljárás tárgya az ELVOSPOL, s.r.o. által az Odvolací finanční ředitelství (másodfokú adóigazgatóság, Cseh Köztársaság) azon határozata ellen benyújtott kereset, amely alapján az említett társaságtól megtagadták azt a jogot, hogy az esedékes hozzáadottérték-adó összegét a fizetésektelen adós által nem teljesített követelésnek megfelelő összeggel csökkentse, mivel e követelés hat hónappal az adós fizetésektelenségének bírósági megállapítását megelőzően keletkezett.

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

Ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 355., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 90. cikke (1) és (2) bekezdésének céljával az a nemzeti jogi szabályozás, amely a hozzáadottérték-adó alanya számára, akinél valamely másik adóalany részére nyújtott adóköteles szolgáltatással összefüggésben előzetes héafelszámítási kötelezettség keletkezett, olyan feltételt határoz meg, amely megakadályozza,

hogyan korrigálja az azon követelés után fizetendő adó összegét, amely e másik – a szolgáltatásért csak részben vagy egyáltalán nem fizető – adóalany fizetésképtelenségének bírósági megállapítását megelőző hat hónapban keletkezett?

### Az uniós jog irányadó rendelkezései

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 355., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: irányelv) 63. és 73. cikke, 90. cikkének (1) és (2) bekezdése, 273. cikke.

### A nemzeti jog irányadó rendelkezései

A fizetésképtelenségi eljárás alá vont adóssal szembeni követelések esetén az adó összegének korrekciójához való jogot a zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (a hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004 törvény; a továbbiakban: héatörvény) 44. §-a szabályozza. E paragrafus idevágó részei a tárgybéli időszakban a következőképpen szóltak:

(1) Az adóalany, aki köteles az adóköteles szolgáltatás másik adóalany részére történő nyújtása után az adót előzetesen felszámítani, és akinek az adós fizetésképtelensége bírósági megállapításának időpontját legfeljebb 6 hónappal megelőzően keletkezett követelése még nem szűnt meg (a továbbiakban: hitelező), jogosult a szóban forgó követelés után fizetendő adó összegét korrigálni [...]<sup>1</sup>

[...]

(3) A hitelező az adó összegét legkorábban azon adózási időszakban korrigálhatja, amely során az (1) bekezdésben meghatározott feltételek teljesültek. Nem végezhető el a korrekció azon adózási időszak befejezését követő 3 év elteltével, amelynek során az eredeti adóköteles szolgáltatást teljesítették, valamint abban az esetben, ha az adós már nem minősül adóalannak. [...]<sup>2</sup>

[...]

(5) Ha a hitelező az adó összegét az (1) bekezdéssel összhangban korrigálta, az adós köteles a kapott adóköteles szolgáltatás után előzetesen felszámított adó

<sup>1</sup> Különösen abban az esetben, ha az adós ellen fizetésképtelenségi eljárás indult, amelynek során a bíróság az adós vagyontárgyainak értékesítéséről határozott, és a hitelező érvényesen jelentette be ezen eljárásban a megállapított és figyelembe vett követeléseit.

<sup>2</sup> Az alábbiak szerint az a feltétel, amely szerint a hitelező nem jogosult az adó összegét korrigálni abban az esetben sem, ha az adós hozzáadottértékadó-alanyisága megszűnt, nem alkalmazható, mivel a Bíróság 2019. május 8-i A-PACK CZ ítéletének (C-127/18, ECLI EU:C:2019:377) értelmében ellentétes az irányelv 90. cikkével.

összegét azon adó összegével csökkenteni, amelynek tekintetében a hitelező korrekciót végzett, azaz azzal az összeggel, amely tekintetében az adóköteles szolgáltatás után felszámított adó összegét levonták. [...]

(6) Ha a követelést, amelynek tekintetében a hitelező az adó összegét az (1) bekezdésnek megfelelően korrigálta, részben vagy egészben teljesítették, a hitelező köteles a kapott összeg után az adót azon a napon felszámítani, amelyen a követelést részben vagy egészben teljesítették, valamint az adós részére azon adóügyi dokumentumot átadni, amelyet a hitelező kiállítani köteles [...].”

### **A tényállás és az eljárás rövid bemutatása**

- 1 Az ELVOSPOL, s.r.o. (a továbbiakban: felperes) a 2015. májusi adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallásaiban a héatörvény 44. §-a (1) bekezdésének megfelelően korrigálta a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) összegét, mivel az MPS Mont a.s. nem fizette ki a felperes részére a termékértékesítésre vonatkozó számlát, amelyen az adóköteles termékértékesítés időpontjaként 2013. november 29-e szerepel (a továbbiakban: vitatott adókorrekció).
- 2 2014. május 19-én a fizetéseképtelenségi ügyekben eljáró bíróság megállapította az MPS Mont a.s. fizetéseképtelenségét.
- 3 2015. december 14-én a Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (a dél-morvaországi kerület adóhatósága, Cseh Köztársaság, a továbbiakban: adóhatóság) felszólította a felperest, hogy oszlassa el a vitatott adókorrekcióban feltüntetett összegek helyességével és teljességével kapcsolatos kétségeket. 2016. január 6-i levelében a felperes vitatta a héatörvény 44. §-a (1) bekezdésének adóhatóság általi értelmezését, megállapítva, hogy álláspontja szerint teljesültek az e rendelkezés által a vitatott adókorrekció elvégzésének e rendelkezésben meghatározott feltételei. Az adóhatóság azonban arra a következtetésre jutott, hogy a héatörvény 44. §-a (1) bekezdésének felperes által előadott értelmezése nem helyes, megtagadta a vitatott adókorrekció figyelembevételét, és 2016. február 22-i határozatában a felperest a 2015. májusi adómegállapítási időszak vonatkozásában további 160 896 CZK héa megfizetésére kötelezte.
- 4 A felperes e határozattal szemben fellebbezést nyújtott be az Odvolací finanční ředitelstvíhoz (másodfokú adóigazgatóság), amely 2018. május 2-i határozatával helybenhagyta a vitatott adókorrekció figyelembevételének elutasítását az említett követelés fennállásának időtartama miatt, azaz tekintettel arra, hogy az a MPS Mont a.s. fizetéseképtelenségéről a fizetéseképtelenségi ügyekben eljáró bíróság általi határozathozatal időpontját hat hónappal megelőzően keletkezett (a továbbiakban: követelés fennállásának időtartamára vonatkozó feltétel).
- 5 Ezenkívül határozataikban sem az adóhatóság, sem az Odvolací finanční ředitelství (másodfokú adóigazgatóság) nem vitatta azt a körülményt, hogy az MPS Mont a.s. a felperes részére még részben sem fizetett az adóköteles szolgáltatásért. A követelés fennállásának időtartamára vonatkozó feltétel be nem

tartása volt tehát az egyetlen indok, amely tekintetében a kiegészítő adó összegét meghatározták, és megtagadták a vitatott adókorrekció figyelembevételét.

- 6 A felperes az Odvolací finanční ředitelství (másodfokú adóigazgatóság) hivatkozott határozatát a Krajský soud v Brně-hoz (brnói regionális bíróság, Cseh Köztársaság) benyújtott keresettel megtámadta, amely keresetben fenntartja, hogy teljesítette a vitatott adókorrekció elvégzésére vonatkozó törvényi feltételeket, és a követelés fennállásának időtartamára vonatkozó feltétel ellentétes az irányelv 90. cikkével.

**A követelés fennállásának időtartamára vonatkozó feltétel fogalma a cseh jogban**

- 7 A Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság) úgy véli, hogy az adóalany (hitelező) elvégezheti a követelés összege után fizetendő adó összegének korrigálását, amennyiben a héatörvény 44. §-ának (1) bekezdésében meghatározott feltételeket teljesíti, **azonban az adóalany (a hitelező) a héatörvényben előírt egyéb feltételek teljesülése esetében sem végezheti el a korrekciót, ha az adóköteles szolgáltatásból eredő, adóalannal szembeni követelés az adóalany (adós) fizetéseképtelensége bírósági megállapításának időpontját megelőző hat hónapon belül keletkezett.**
- 8 Ezen értelmezést megerősítette a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) kibővített tanácsának 2019. július 16-i végzése (ügyszám: 3922/2019 Sb. NSS), amelyben megállapításra került, hogy a héatörvény 44. §-a (1) bekezdésének 2011. április 1-je és 2016. július 28-a között hatályos változatát úgy kell értelmezni, hogy a hitelező azon joga, hogy korrigálja az adott követelés összege után fizetendő adó összegét, olyan követelésekre vonatkozik, amelyek az adós fizetéseképtelenségének bírósági megállapítását megelőző hat hónappal befejeződő időszakban nyújtott szolgáltatások alapján keletkeztek.
- 9 A Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) azt a gazdasági jellegű érvet is relevánsnak tekintette, amely szerint „az adott piacon működő szakemberek annál könnyebben felismerhetik a kereskedelmi partnereik bekövetkező fizetéseképtelenségére utaló jeleket, minél kevesebb idővel tárgyalnak vagy könek vele ügyleteket azon időpont előtt, amikor e fizetéseképtelenség a jövőben bekövetkezik. Fordított esetben azonban: a fizetéseképtelenség időpontjától időben minél távolabb tárgyalták meg vagy kötötték meg az ügyletet, általánosságban a jövőbeli fizetéseképtelen személy üzleti partnere számára annál kevésbé volt előlátható, hogy a másikat válság fenyegeti”.
- 10 A Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) végzésében a korábban hatályos zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání-ra (a fizetéseképtelenségről és az egyezségről szóló 328/1991. sz. törvény) is hivatkozott, amely alapján az adósnak a fizetéseképtelenség megállapítása iránti kérelem benyújtását megelőző utolsó hat hónap során tett bizonyos jogi aktusai a

törvény erejénél fogva hatálytalanok voltak. E bíróság szerint: „a fizetésképtelenségi törvény jelenleg hatályos rendelkezései alapján is a fizetésképtelenség kockázata esetében különbség van a felszámolási eljárás megindítását közvetlenül megelőző rövidebb időszak és egy főszabály szerint többéves, hosszabb időszak között, mégpedig abból a szempontból, hogy általában az ügyleteket kötő gazdasági szereplőkre milyen követelmények vonatkoznak, és milyen »könnyen« lehet az ilyen esetleges ügyleteket ebben vagy másik időszakban, ebből vagy más okból semmissé nyilvánítani (hatálytalanságukat megállapítani). [...] [A hathónapos időszak] célja az volt, hogy a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 44. §-ában foglalt kedvezményből eredő védelem kizárólag az adós azon kereskedelmi partnereit illette meg, akik vele több mint hat hónappal a fizetésképtelenségének bírósági megállapítása előtti utolsó hat hónapot megelőzően kötöttek ügyleteket. Esetükben ugyanis feltételezhető volt, hogy jövőben fizetésképtelen személlyel annak fizetőképessége tekintetében jóhiszeműen kötöttek ügyleteket, és az abban az időpontban nem tudhatott arról, hogy a követelésük később behajthatatlan lesz. Ezzel szemben azoknak az üzleti partnereknek, akik a jövőben fizetésképtelen személlyel a fizetésképtelenség bírósági megállapítását megelőző utolsó hat hónapban kötöttek ügyleteket, amint azt az általános gazdasági ismeretek mutatják, több lehetőségük kellett volna, hogy legyen arra, hogy észleljék a közelgő fizetésképtelenséget, következésképpen nem volt ok arra, hogy kedvezőbb adóügyi elbánást biztosítsanak számukra. Ehhez kapcsolódik a jelen ügyben alkalmazott szabályozás 2011-ben történő elfogadásának a súlyosbodó gazdasági válság formájában megmutatkozó általános történelmi kontextusa is, amely válság a korábban eredményes gazdasági tevékenységet folytató számos személy számára gazdasági nehézségeket okozott. [...] Emiatt is akkoriban logikus volt, hogy inkább azokat kell »védeni«, akik a jövőben fizetésképtelen személlyel a fizetésképtelenség bírósági megállapítását megelőző meghatározott időtartam során kereskedtek, nem pedig azokat, akik a fizetésképtelen személlyel közvetlenül ezen határozathozatalát megelőzően kötöttek ügyleteket.”

#### **A Bíróság irányelv 90. cikkére vonatkozó ítélezési gyakorlatának vizsgálata**

- 11 A Bíróság álláspontja szerint az irányelv 90. cikkének (1) bekezdésétől való eltérés feltételeinek nem tettek eleget például az alábbiak: **i.** az a jogi szabályozás, amely kizárólag pénzkövetelés esetén teszi lehetővé a héalap csökkentését, ha a követelést részben vagy teljes egészében nem teljesítik (1997. július 3-i Goldsmiths ítélet, **C-330/95**, ECLI:EU:C:1997:339) **ii.** az a jogi szabályozás, amely a héalap teljes vagy részleges nemfizetés esetén való csökkentéséhez való jogot a fizetésképtelenségi eljárások eredménytelenségének a feltételéhez köti, amennyiben az ilyen eljárás akár több mint tíz évig is elhúzódhat (2017. november 23-i Enzo Di Maura ítélet, **C-246/16**, ECLI:EU:C:2017:887), **iii.** az a jogi szabályozás, amelynek értelmében az adóalany nem végezheti el a héalap korrekcióját abban az esetben, ha azon követelést részben vagy egyáltalán nem teljesítették, amelyet az adósnak a héa hatálya alá tartozó szolgáltatással kapcsolatban kellett teljesítenie, amennyiben megszűnt az adós adóalanyisága

(2019. május 8-i A-PACK CZ s.r.o. ítélet, **C-127/18**, ECLI:EU:C:2019:377), valamint **iv.** az a jogi szabályozás, amely alapján megtagadják az adóalanytól a ki nem elégített követelést terhelő héa csökkentéséhez való joga figyelembevételét, amennyiben ezen adóalany az adósával szemben indított fizetésképtelenségi eljárásban nem jelentette be e követelést, kivéve ha az adóalany bizonyítja, hogy az említett követelés még annak bejelentése esetén sem került volna behajtásra (2020. június 11-i SCT d.d. ítélet, **C-146/19**, ECLI:EU:C:2020:464).

- 12 Ezzel szemben az irányelv 90. cikkének követelményeivel összeegyeztethetőnek ítélték azt a jogi szabályozást, amely a héaalap csökkentéséhez való jogot ahhoz kötötte, hogy a hitelező kézhez kapta az elismervényt arról, hogy a helyesbített számlát a termékek beszerzője, illetve a szolgáltatások igénybevevője átvette, amennyiben a hitelező számára lehetetlenné vagy rendkívül nehézvé válik az, hogy az ilyen átvételi elismervényt észszerű határidőn belül megszerezze (2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet, C-588/10, ECLI:C:2012:40).
- 13 A Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság) álláspontja szerint a Bíróság fent hivatkozott ítéleteiből többek között az következik, hogy:
- az irányelv 90. cikkének (1) bekezdése azt az alapvető elvet tükrözi, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenszolgáltatás, amelyből az következik, hogy az adóhatóság a héa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany kapott.<sup>3</sup>
  - a héasemlegesség elvével ellentétes a tagállamok azon jogosultságának elfogadása, hogy a héaalap-csökkentés bármely lehetőségét kizárják.<sup>4</sup>
  - az irányelv 90. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy eltérjenek ettől az elvtől, ha az a körülmény, hogy az ellenszolgáltatás teljesítésére nem került sor, nehezen bizonyítható vagy csupán átmeneti jellegű, emellett ezen eltérésnek észszerűnek és arányosnak kell lennie.<sup>5</sup>
  - A héa hatékony behajtását és az adócsalás megakadályozását célzó eltéréseknek feltétlenül szükségeseknek kell lenniük e cél eléréséhez, és nem lehet úgy alkalmazni őket, hogy veszélyeztessék a héa semlegességét.<sup>6</sup>

<sup>3</sup> Lásd: 2019. május 8-i A-PACK CZ s.r.o. ítélet (C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377) 17–22. pont.

<sup>4</sup> Lásd: 2008. március 13-i Securenta ítélet, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166; 2014. március 13-i Malburg ítélet, C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147.

<sup>5</sup> Ugyanott.

<sup>6</sup> Lásd: 2019. május 8-i A-PACK CZ s.r.o. Ítélet, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377, 25–27. pont; 2012. január 26-i Kraft Foods Polska ítélet, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40, 28. pont.

**Záró megjegyzések**

- 14 A Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság) álláspontja szerint a héatörvény 44. §-ában foglalt, hivatkozott nemzeti szabályozás olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az adós a hitelezőnek részben vagy egészben nem fizetett az adóköteles szolgáltatásért. Olyan esetről van itt tehát szó, amelynek tekintetében a tagállamok az irányelv 90. cikke (2) bekezdésének megfelelően az irányelv 90. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános szabályozástól való eltéréseket vezethetnek be.
- 15 A Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság) azonban kételyeinek ad hangot azt illetően, hogy a követelés fennállásának időtartamára vonatkozó, a héatörvény 44. §-ának (1) bekezdésében foglalt feltétel összhangban van-e az irányelv 90. cikkével, adott esetben annak céljával, valamint a Bíróság által az irányelv 90. cikkével kapcsolatban megállapított követelményekkel.
- 16 Amennyiben a héatörvényben meghatározott egyéb feltételek teljesülnek, a követelés fennállásának időtartamára vonatkozó feltétel be nem tartásából eredő vitatott adókorrekció elfogadhatatlansága a Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság) szerint a héasemlegesség elvének megsértését eredményezi.
- 17 Végezetül a Krajský soud v Brně (brnói regionális bíróság) álláspontja szerint a szóban forgó ügy eltér a Bíróság elé eddig utalt összes többi ügytől.