

**C-429/23. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. július 11.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Administrativen sad Varna (várnai közigazgatási bíróság, Bulgária)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2023. június 30.

**Felperes:**

NARE-BG EOOD

**Alperes:**

Direktor na Direksia „Obzhavane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite

**Az alapeljárás tárgya**

Az alapeljárás tárgyát egy utólagos adómegállapításról szóló határozat felülvizsgálata képezi, amellyel az adóhatóság megtagadta, hogy az alapeljárás felperese elvégezzen egy múltbeli időszakra vonatkozó kijavítást, és gyakorolja az adólevonási jogot olyan értékesítések tekintetében, amelyeket azt megelőzően teljesítettek részére, hogy nyilvántartásba vetette volna magát a Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: ZDDS) szerint.

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja**

A jelen esetben az adólevonási jognak a felperes részére a ZDDS szerinti nyilvántartásba vételét megelőzően teljesített értékesítések tekintetében történő gyakorlására a ZDDS-ben biztosított tizenkét hónapos időszak alatt Bulgáriában különös jogszabályi rendelkezések elfogadására került sor a

Covid19-világjárvánnyal összefüggésben. A világjárvány által a gazdasági szereplőknek okozott nehézségekre tekintettel az említett jogszabályi rendelkezések meghosszabbították egyes adók bevallásának és megfizetésének határidejét, nem biztosították azonban ezt a lehetőséget a hozzáadottérték-adó (héta) bevallása, megfizetése és az annak levonásához való jog tekintetében. A felperes arra hivatkozik, hogy éppen könyvelőjének Covid19-fertőzése és ezt követő karanténba kerülése miatt technikai hibát követett el, amelynek kijavítását megtagadta az alapeljárásban megtámadott utólagos adómegállapításról szóló határozat. A felperes ezért gyakorlatilag nem tudja gyakorolni adólevonási jogát a részére a ZDDS szerinti nyilvántartásba vételét megelőzően teljesített értékesítések tekintetében.

A kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ a Bíróságtól, hogy az alkalmazandó nemzeti jogszabályi rendelkezések és gyakorlatok nem teszik-e gyakorlatilag lehetetlenné, vagy nem nehezítik-e meg túlzottan ilyen körülmények között az adólevonási jog gyakorlását, és hogy azok összeegyeztethetők-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 184. és 186. cikkével, valamint az adósemlegesség, az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvével.

A kérdést előterjesztő bíróság ezenkívül arra is választ vár a Bíróságtól, hogy a héairányelv említett rendelkezései alapján megtagadható-e az adólevonási jog olyan értékesítések tekintetében, amelyeket a ZDDS szerinti nyilvántartásba vételét megelőzően teljesítettek az adóalany részére, ha az ezen értékesítéseket terhelő héát önellenőrzés útján olyan időszak tekintetében vallotta be, amely az adólevonási jog ezen értékesítések tekintetében történő gyakorlására rendelkezésre álló tizenkét hónapos jogvesztő határidő utolsó adómegállapítási időszakába esik.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztése az EUMSZ 267. cikkén alapul.

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 1) A járvány megfékezése érdekében törvénnyel bevezetett intézkedések – a lakhely elhagyásának és a településeken belüli mozgás szabadságának korlátozására, a más személyekkel való kapcsolattartás korlátozására és az üzletek bezárására irányuló közigazgatási intézkedések elrendelését is ideértve – fényében, minek körében ezekkel a járvány megfékezésére irányuló intézkedésekkel összefüggésben meghosszabbították a Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (a társasági adóról szóló törvény, ZKPO) (amely a nemzeti jogban a tőkejövedelem-adó bevallására és megfizetésére vonatkozó határidőket szabályozza) alapján fizetendő adók bevallására és megfizetésére vonatkozó határidőket, gyakorlatilag lehetetlenné teszi-e, vagy túlzottan megnehezíti-e a jelen eljárásban szóban forgóhoz hasonló jogvesztő határidő, hogy az adóalany a járvány

megfekezésére irányuló intézkedések fennállásának időszaka alatt gyakorolja az adólevonási jogot, és ebből a szempontból összeegyeztethetők-e a jelen eljárásban szóban forgókhoz hasonló nemzeti jogszabályi rendelkezések és adóhatósági gyakorlatok a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 186. cikkével összefüggésben értelmezett 184. cikkével az adósemlegesség héairányelv által bevezetett elvére, valamint az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés uniós jogban rögzített elvére (2008. május 8-i Ecotrade ítélet, C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267) tekintettel?

- 2) A Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, ZDDS) által a feltüntetett adatoknak a ZDDS szerinti héabevallás útján történő kijavítására biztosított lehetőségre tekintettel a jelen ügy tényállása mellett megengedett-e a héairányelv 186. cikkével összefüggésben értelmezett 184. cikke alapján az olyan adóhatósági gyakorlat, amely szerint az adóalanytól megtagadják az adólevonási jogot azzal az indokkal, hogy a héa bevallására az adólevonási jognak az adóalany részére a ZDDS szerinti nyilvántartásba vételét megelőzően teljesített értékesítések tekintetében történő gyakorlására rendelkezésre álló jogvesztő határidő (tizenkét hónap) utolsó adómegállapítási időszakára vonatkozó adatok kijavítása érdekében elvégzett önellenőrzés útján került sor, amennyiben az ügyleteket nem titkolták el, a teljesítésükre vonatkozó adatok szerepeltek a felperes könyvelésében, az adóhatóság rendelkezett a szükséges információkkal, és semmi nem utal arra, hogy a költségvetést kár érte volna?

### **Uniós jogszabályi rendelkezések és ítélkezési gyakorlat**

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, 167., 168., 178., 179., 180., 182., 184., 185., 250–252. és 273. cikk

2022. július 7-i Staatssecretaris van Financiën (Az adólevonási jog kizárása) ítélet (C-194/21, EU:C:2022:535), a továbbiakban: Staatssecretaris van Financiën ítélet

2008. május 8-i Ecotrade ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267), a továbbiakban: Ecotrade ítélet

2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458), a továbbiakban: EMS-Bulgaria Transport ítélet

2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454), a továbbiakban: Salomie és Oltean ítélet

## Nemzeti jogszabályi rendelkezések

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: ZDDS) – 74., 75., 125. és 126. cikk

Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodolyavane na posleditsite (a nemzetgyűlés 2020. március 13-i határozatával kihirdetett rendkívüli állapot időszaka alatti intézkedésekről és fellépésekről, valamint a hatások kezeléséről szóló törvény; a továbbiakban: ZMDIPPP) (a törvény címét 2020. május 14-i hatállyal egészítették ki; a korábbi cím a következő volt: Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 [a nemzetgyűlés 2020. március 13-i határozatával elrendelt rendkívüli állapot időszaka alatti intézkedésekről és fellépésekről szóló törvény]) – e törvény átmeneti és záró rendelkezéseinek 25., 27., 28., 29. és 49. §-a

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (a társasági adóról szóló törvény, a továbbiakban: ZKPO) – 92. és 93. cikk, valamint a 219. cikk (1), (4) és (5) bekezdése

## A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 A kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárásban a várnai Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság területi igazgatósága, Bulgária) egyik adóhatósága által hozott utólagos adómegállapításról szóló, 2022. január 24-i határozat képezi a vizsgálat tárgyát.
- 2 A vizsgálat a kötelezettség jellegét és az időszakot illetően a következőkre terjed ki: a 2021. július 1-jétől 2021. július 31-ig terjedő időszakra fizetendő hea és a 2020. október 1-jétől 2021. június 30-ig terjedő időszakra fizetendő hea.
- 3 Az utólagos adómegállapításról szóló határozat meghozatala során az adóhatóság a felperes által a ZDDS rendelkezéseinek alkalmazása során a beszámítható vagy visszatérítendő összegek tekintetében elkövetett szabálytalanságokat állapított meg.
- 4 Ezen összegek táblázatos formában részletesen fel vannak sorolva a számlaszám, a dátum, az értékesítő, a termék, az adóalap és a heaösszeg feltüntetésével. Összesen 71 darab, 2017 és 2019 között kiállított számla van felsorolva. Ez az időszak korábbi, mint a vállalkozás ZDDS szerinti nyilvántartásba vételének időpontja. A felsorolt 71 darab számla tekintetében az adóalapok teljes összege 587 293,93 leva (BGN), a hea teljes összege pedig 117 458,80 BGN. Nem vitatott, hogy az értékesítések megtörténtek. Az sem vitatott, hogy az értékesítők megfizették a héát.

- 5 Megállapítást nyert, hogy a vállalkozást 2019. november 25-én vették nyilvántartásba a ZDDS szerint.
- 6 A felperes a 2019. november 25-től 2020. szeptember 30-ig terjedő időszakra vonatkozóan 0 BGN-ről szóló héabevallást nyújtott be.
- 7 2020. december 10-én a felperes héabevallást nyújtott be a 2020. novemberi adómegállapítási időszakra vonatkozóan, amelyben 50 627 BGN összegű, teljes adólevonásra jogosító értékesítéseket és 10 125,40 BGN összegű héát tüntetett fel (amiből 10 125,40 BGN összegű visszaigénylendő héa adódott); 2021 január 14-én a felperes héabevallást nyújtott be 2020 decemberére vonatkozóan, amelyben 587 293,93 BGN összegű, teljes adólevonásra jogosító értékesítéseket és 117 458,80 BGN összegű héát tüntetett fel (amiből 117 458,80 BGN összegű visszaigénylendő héa adódott).
- 8 2021. január 15-i levelével a felperes a ZDDS 126. cikkének (3) bekezdése alapján arról tájékoztatta az adóhatóságot, hogy a 2020. novemberi és decemberi adómegállapítási időszakok tekintetében a következő technikai hibákat követte el a ZDDS szerinti számlanyilvántartásokban: a beszerzéseket tartalmazó nyilvántartásban és a 2020 decemberére vonatkozó adóbevallásban tévesen olyan számlákat tüntetett fel, amelyeket 2020 novemberre tekintetében kellett volna feltüntetni a ZDDS szerinti számlanyilvántartásban. A hibák okaként a felperes a könyvelő Covid19-fertőzésére és ezt követő karanténba kerülésére hivatkozik, amelyek miatt a munkával egy őt helyettesítő munkatársat bíztak meg.
- 9 Az adólevonási jog szóban forgó értékesítések tekintetében történő gyakorlására rendelkezésre álló határidő tizenkét hónap volt, és 2020 novemberében járt le, minek körében az adólevonási jogot legkésőbb 2020. december 14-ig kellett gyakorolni adóbevallás benyújtásával. A 2020 novemberére vonatkozó bevallásban a felperes nem gyakorolta az adólevonási jogot ezen értékesítések tekintetében.
- 10 Az adóhatóság megtagadta a héa említett számlák alapján történő levonásához való jogot a ZDDS 72. cikkének (1) bekezdésére hivatkozva, amely szerint a ZDDS szerint nyilvántartásba vett személy a héalevonási jogát azon adómegállapítási időszak tekintetében gyakorolhatja, amelyben e jog keletkezett, vagy az ezt követő tizenkét adómegállapítási időszak valamelyikében.
- 11 Az adóhatóság rámutat arra, hogy a ZDDS 75. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint az adóalany nyilvántartásba vételét megelőzően rendelkezésre álló eszközök és szolgáltatások tekintetében az adólevonási jog az adóalany ZDDS szerinti nyilvántartásba vételének napján keletkezik, és az a keletkezésének időpontja szerinti adómegállapítási időszakban vagy az ezt követő tizenkét adómegállapítási időszak valamelyikében gyakorolható. Erre tekintettel az adóhatóság arra a következtetésre jut, hogy az adólevonási jognak az utólagos adómegállapításról szóló határozatban említett számlák tekintetében történő

gyakorlására rendelkezésre álló jogvesztő határidő a 2020. decemberi adómegállapítási időszakban lejárt, és az adólevonási jog ki volt zárva.

- 12 Az adóhatóság kifejti továbbá, hogy a vizsgált vállalkozás a ZDDS 72. cikkét megsértve gyakorolta a teljes adólevonáshoz való jogot, és hogy az említett számlák tekintetében 2020 decembere vonatkozásában történt adólevonást lefelé kell korrigálni.
- 13 Ezért az utólagos adómegállapításról szóló, 2022. január 24-i határozat megtagadta a felperestől az adólevonási jogot a ZDDS szerint nyilvántartásba vett értékesítők 2017 és 2019 közötti időszakra vonatkozó, 587 293,93 BGN összegű adóalapot és összesen 117 458,80 BGN összegű héát feltüntető 71 darab számlája tekintetében.
- 14 2020. március 13-án a Bolgár Köztársaság nemzetgyűlése rendkívüli állapotot hirdetett ki az ország területére a Covid19-világjárvánnyal összefüggésben a 2020. március 13-tól 2020. április 13-ig terjedő időszakra. Ezt követően sor került a ZMDIPPP elfogadására. Minisztertanácsi határozatok és egészségügyi miniszteri utasítások útján a 2020-as év egésze folyamán intézkedéseket vezettek be az országban a járvány leküzdésére, és a járvánnyal összefüggő rendkívüli állapot időszakát fokozatosan meghosszabbították 2021. április 30-ig.

#### **Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei**

- 15 A felperes úgy véli, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben ismertetett jogvita a nem vitatott tényállására tekintettel tisztán jogi jellegű. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések a héairányelv rendelkezéseire, különösen a 179. cikk első bekezdésére, a 180. cikkre és a 273. cikkre, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség – az Ecotrade ítéletben és az EMS-Bulgária Transport ítéletben vizsgált – elvére vonatkoznak.
- 16 A felperes szerint az alperes által hivatkozott Staatssecretaris van Financiën ítélet nem alkalmazható.
- 17 Az alperes arra hivatkozik, hogy a felperes a ZDDS 75. cikkének (2) bekezdését megsértve gyakorolta az adólevonási jogot a 71 darab vitatott számla tekintetében. E számlák olyan szolgáltatásokra és előlegekre vonatkoztak, amelyeket a ZDDS szerinti nyilvántartásba vételét megelőzően teljesítettek a felperes részére, és amelyek a felperes nyilvántartásba vételének időpontjában rendelkezésre álltak, de a felperes késve tüntette fel azokat a héabevallásában – a 2020. decemberi adómegállapítási időszak tekintetében tüntette fel azokat a beszerzéseket tartalmazó nyilvántartásban, nem pedig legkésőbb a 2020. novemberi adómegállapítási időszak tekintetében. A felperes állítása szerint e késedelem oka az volt, hogy könyvelője 2020 decemberében egy bizonyos ideig Covid19-fertőzésben szenvedett.

- 18 E körülményekre tekintettel az alperes úgy véli, hogy a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogvita tárgyát a ZDDS 75. cikke ugyanezen cikk (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett (2) bekezdésének az alkalmazása képezi, nem pedig a benyújtott bevallásokban szereplő hibáknak a ZDDS 125. cikke szerinti kijavítására vonatkozó feltételek, mivel a felperes nem nyújtott be héabevallást a 2019. november 25. és 2020. szeptember 30. közötti időszak tekintetében, a szóban forgó számlákat azonban nem jegyezte be a beszerzéseket tartalmazó nyilvántartásába a 2020. októberi és 2020. novemberi adómegállapítási időszakok tekintetében a ZDDS 124. cikkének megfelelően.

### **Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása**

- 19 A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint a kérdés az, hogy a felperes elvégezhet-e egy múltbeli időszakra (2020 novemberére) vonatkozó kijavítást – 2020 decemberére vonatkozó héabevallás benyújtása és 2020 novemberére vonatkozó önellenőrzés útján –, és gyakorolhatja-e az adólevonási jogot a részére a ZDDS szerinti nyilvántartásba vételét, azaz 2019. november 25-öt megelőzően teljesített értékesítések tekintetében, mégpedig annak fényében, hogy a nemzeti jogban az adóalanyok részére a ZDDS szerinti nyilvántartásba vételüket megelőzően teljesített értékesítések tekintetében fennálló adólevonási jogra vonatkozóan előírt egyéves időszak alatt Bulgáriában olyan intézkedéseket vezettek be törvénnyel, amelyek a járványhelyzetre tekintettel egyes adók bevallására és megfizetésére vonatkozó határidőket írnak elő, a héa bevallására és megfizetésére vonatkozóan azonban nem létezett ilyen szabályozás.
- 20 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a Bíróság eddigi ítélezési gyakorlatában olyan ügyekben döntött, amelyekben a tényállás és a nemzeti adójogi rendelkezések eltérnek a jelen ügyben szóban forgóktól, és hogy ezért részben irrelevánsak a héairányelvet átültető vonatkozó nemzeti rendelkezések értelmezésére és alkalmazására vonatkozó iránymutatások, így előzetes döntéshozatal iránti kérelmet kell előterjeszteni.
- 21 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés a jelen ügy körülményei és az EMS-Bulgaria Transport ítéletben és az Ecotrade ítéletben vizsgált körülmények közötti különbségből adódik. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság az EMS-Bulgaria Transport ítélet 49. pontjára és az Ecotrade ítélet 46. és 48. pontjára hivatkozva kifejti, hogy a jelen ügyben a különbség azokban a különös jogszabályi rendelkezésekben rejlik, amelyek a gazdasági szereplők által a Covid19-világjárvánnyal összefüggésben tapasztalt nehézségek miatt hosszabb határidőket írtak elő a ZKPO alapján fizetendő adók bevallására és megfizetésére vonatkozóan, azonban nem biztosítottak hasonló lehetőséget a héa bevallása, megfizetése és az annak levonásához való jog tekintetében.
- 22 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés a Staatssecretaris van Financiën ítélet alapjául szolgáló ügy körülményei és a jelen ügy körülményei között az önellenőrzés elvégzésének időszakával kapcsolatos különbségből

adódik. Az említett ítélet alapjául szolgáló ügyben ez az időszak a 2006–2015-ös éveket ölelte fel, amely időszakban az adóalany utólagos adómegállapításról szóló határozatot kapott (2015-ben), és e határozat meghozatalát követően adólevonást kért az áruk 2006. évi megvásárlásakor megfizetett hÉa tekintetében, míg a jelen ügyben a felperes maga állapította meg a feltüntetett adatok pontatlanságát, és a következő adómegállapítási időszakban, az adólevonási jog gyakorlására rendelkezésre álló határidő 2020. novemberi lejártát követően (de az önellenőrzés elvégzésére rendelkezésre álló határidőn belül, 2020 decemberében) végezte el az önellenőrzést.

MUNKADOKUMENTUM