MACIEJ SZPUNAR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. július 1.[1]

C-324/20. sz. ügy

Finanzamt B
kontra
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adók – Hozzáadottérték-adó – Szolgáltatásnyújtás – Egyszeri szolgáltatás – Részletfizetés – 2006/112/EK irányelv – 63. cikk – Adófizetési kötelezettség keletkezése – A 64. cikk (1) bekezdése – A szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti fizetés fogalma – A 90. cikk (1) bekezdése – Az adóalap csökkentése – A nemfizetés fogalma”

Bevezetés

1. A vállalkozói és a szerződéskötési szabadság alapján a piaci szereplők szabadon alakítják szerződéses kapcsolataikat, mind a teljesített szolgáltatásokat, mind azok ellenértékét illetően. Ennek során azonban figyelembe kell venniük nemcsak a gazdasági, hanem a jogi, így az adójogi feltételeket is, amelyek között tevékenységüket folytatják. A jelen ügy szemlélteti azokat a problémákat, amelyeket e feltételek figyelmen kívül hagyása okozhat.

2. A jelen ügyben konkrétan arról van szó, hogy a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) hatálya alá tartozó ügylet fejében járó ellenérték részletekben történő megfizetésének ténye befolyással van-e, és ha igen, mennyiben, az adóalany ezen adó megfizetésére vonatkozó kötelezettsége keletkezésének időpontjára.

[1] Eredeti nyelv: lengyel.

Jogi háttér

Az uniós jog

3. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv[2] 63. cikke szerint:

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

4. Ezen irányelv 64. cikkének (1) bekezdése értelmében azonban:

„Amennyiben a […] szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor, a […] szolgáltatásnyújtás azon időszak lejártakor minősül teljesítettnek, amelyre ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak […].”

5. Az említett irányelv 66. cikkének b) pontja értelmében:

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

[…]

b) legkésőbb az ellenérték átvételének időpontjában;

[…]”.

6. Ezen irányelv 73. cikke szerint:

„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.”

7. Végül a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdése előírja:

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

A német jog

8. A 2006/112/EK irányelvet az Umsatzsteuergesetz[3] (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) rendelkezései ültették át a német jogba.

9. E törvény 13. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerint:

„Adófizetési kötelezettség keletkezik

1. termékértékesítések és egyéb szolgáltatásnyújtások vonatkozásában

a) az adó megállapodás szerinti ellenértékek alapján történő kiszámítása esetén (a 16. § (1) bekezdésének első mondata) az ügyletek teljesítésének időpontja szerinti előzetes forgalmiadó-bevallási időszak lejártával. A részleges teljesítésre is ez vonatkozik. Részleges teljesítésre kerül sor, amennyiben egy gazdaságilag elkülöníthető szolgáltatás bizonyos részei ellenértékének megállapítására külön kerül sor. Amennyiben a teljesítést vagy részleges teljesítést megelőzően kerül sor az ellenérték vagy az ellenérték egy részének átvételére, az adófizetési kötelezettség e tekintetben azon előzetes forgalmiadó-bevallási időszak lejártával keletkezik, amelyben sor került az ellenérték vagy az ellenérték egy részének átvételére,

b) az adó ténylegesen átvett ellenértékek alapján (20. §) történő kiszámítása esetén annak az előzetes forgalmiadó-bevallási időszaknak a lejártával, amelyben az ellenértéket átvették,

[…]”.

10. Az UStG 17. §-a előírja:

„(1) Az 1. § (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett adóköteles ügylet adóalapjának változása esetén az ügyletet teljesítő vállalkozónak korrigálnia kell az ügylet után fizetendő adó összegét […]

(2) Az (1) bekezdés megfelelően alkalmazandó, ha

1. az adóköteles termékértékesítés, egyéb szolgáltatásnyújtás vagy adóköteles Közösségen belüli beszerzés megállapodás szerinti ellenértéke behajthatatlanná vált. Az ellenérték utólagos átvétele esetén az adó összegét és a levont adó összegét újból korrigálni kell.

[…]”.

11. Végül az UStG 20. §-a első mondatának a vitás évben hatályos szövege az alábbiakat írta elő:

„Az adóhivatal kérelemre engedélyezheti, hogy az olyan vállalkozó

1. akinek összforgalma (a 19. § (3) bekezdése) az előző naptári évben nem haladta meg az 500 000 eurót, vagy

2. aki […] mentes azon kötelezettség alól, hogy könyvelést vezessen és éves nyilvántartások alapján rendszeresen lezárja a könyvelést, vagy

[3] Egységes szerkezetbe foglalva: BGBl. 2005 I, 386. o.

3. amennyiben valamely tevékenységből származó ügyleteit […] szabadfoglalkozásúként végzi,

az adót nem a megállapodás szerinti ellenértékek alapján (a 16. § (1) bekezdésének első mondata), hanem a ténylegesen átvett ellenértékek alapján számítsa.”

Tényállás, az eljárás menete és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12. A német jog szerint alapított X-Beteiligungsgesellschaft mbH (a továbbiakban: X társaság) Németországban héaalanyként nyilvántartásba vett adóalany.

13. A 2012. adóévben az X társaság a T-GmbH (a továbbiakban: T társaság) részére a T társaság által végzett ingatlanértékesítéshez kapcsolódó közvetítői szolgáltatásokat nyújtott. Amint az az említett társaságok között 2012. november 7-én létrejött, ellenértékre vonatkozó szerződésből kitűnik, e szerződés megkötésének időpontjában az X társaság már teljesített minden olyan szolgáltatást, amelyre köteles volt.

14. E szerződésből az is kitűnik, hogy az említett közvetítői szolgáltatások megbízási díját 1 000 000 euró plusz hozzáadottérték-adó összegben állapították meg, amelyet öt azonos, 200 000 euró plusz hozzáadottérték-adó összegű részletben kellett megfizetni. E részleteket 2013. június 30-tól kezdve évente kellett megfizetni. Az egyes részletekre vonatkozó fizetési határidő lejártával az X társaság számlát állított ki, és teljesítette héafizetési kötelezettségét.

15. 2016. december 22-i határozatával az illetékes adóhatóság megállapította, hogy az X társaság által a T társaság részére teljesített szolgáltatásnyújtásra teljes egészében 2012-ben került sor, és hogy az X társaságnak akkor kellett volna a szóban forgó ügylet után a teljes héát megfizetnie.

16. E társaság keresetet nyújtott be e határozattal szemben az illetékes Finanzgerichthez (pénzügyi bíróság, Németország). E bíróság helyt adott e keresetnek, és úgy ítélte meg, hogy bár igaz, hogy a szolgáltatásnyújtásra 2012-ben került sor, azonban az ügylet ellenértékének összege – a 2013. június 30-án megfizetett első részlet kivételével – az UStG 17. §-a és a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében meg nem fizetettnek minősül. E bíróság szerint e rendelkezések alkalmazása lehetővé teszi annak elkerülését, hogy az X társaságnak a héa teljes összegét meg kelljen fizetnie azt megelőzően, hogy a nyújtott szolgáltatások teljes ellenértékét megkapná.

17. Az adóhatóság e határozattal szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a kérdést előterjesztő bírósághoz. E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az egyszeri, és ezért nem időszakosan teljesített szolgáltatás esetében a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló héairányelv 64. cikkének (1) bekezdése értelmében vett egymást követő elszámolásokat vagy fizetéseket már önmagában megalapozza a részletfizetést előíró megállapodás?

2) Másodsorban, az első kérdésre adott nemleges válasz esetén: a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett nemfizetésből kell-e kiindulni, amennyiben az adófizetésre kötelezett a szolgáltatása teljesítéskor abban állapodik meg, hogy annak ellenértékét ötéves részletben kell kiegyenlíteni, és a nemzeti jog a későbbi fizetés esetére korrekciót ír elő, ami által az adóalap korábbi csökkentése e rendelkezés alapján figyelmen kívül marad?”

18. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2020. július 22-án érkezett a Bírósághoz. Az X társaság, a német kormány és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be. A Bíróság úgy határozott, hogy nem tűz ki tárgyalást.

Értékelés

Előzetes észrevételek

A ténymegállapításról

19. A jelen ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmével a kérdést előterjesztő bíróság az elsőfokú bíróság által tett ténybeli megállapításokra támaszkodik, amelyek szerint a vitatott ügylet keretében meghatározott szolgáltatás egyszeri volt, és azt teljes egészében az X társaság nyújtotta 2012-ben, következésképpen az 1 000 000 euró összegű, héával növelt ellenérték teljes egészében a 2012-ben teljesített szolgáltatásokra vonatkozott.

20. Az X társaság azonban vitatja ezt a megállapítást. Álláspontja szerint a T társasággal kötött szerződés kiegészítő szolgáltatásokat foglalt magában, különösen a megállapodás szerinti ellenérték következő részletei ellenében a következő években teljesítendő tanácsadási szolgáltatásokat. Következésképpen e társaság szerint a 2012-ben általa teljesített szolgáltatásnyújtások ellenértéke csak a 2013. június 30-án kapott összeg volt. Az X társaság különösen a T társasággal 2016. március 15-én kötött kiegészítő értelmezési szerződésre, valamint a pénzügyi bíróság pervezető intézkedések elrendeléséről szóló, 2020. szeptember 23-i határozatára hivatkozik, amelyet csatolt az írásbeli észrevételeihez. A jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések tehát az X társaság szerint hipotetikus jellegűek.

21. Mindazonáltal szem előtt kell tartani, hogy az előzetes döntéshozatali eljárás keretében a Bíróságot főszabály szerint kötik a kérdést előterjesztő bíróság ténymegállapításai.[4] Márpedig a jelen ügyben e megállapítások első látásra nem tűnnek tévesnek. Különösen, hogy a 2020. szeptember 23-i határozatot már a kérdést előterjesztő bíróságnak a jelen ügyben előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában hozott végzését követően fogadták el. E határozatot az X társaság által a 2012. adóévben fizetendő jövedelemadóra vonatkozó külön eljárásban hozták meg. Márpedig a tényállás értékelése a bevételek társasági adó céljából történő megállapítása és a héafizetési kötelezettség meghatározása tekintetében eltérő lehet.

22. Következésképpen úgy vélem, hogy a Bíróságnak a jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a kérdést előterjesztő bíróság (vagy az elsőfokú bíróság által tett, és a kérdést előterjesztő bíróság által elfogadott) ténybeli megállapítások alapján kell megválaszolnia.

[4] Igaz, hogy nemrégiben alkalmam volt kétségbe vonni a jelen ügybelivel azonos kérdést előterjesztő bíróság megállapításainak helyességét (az XY [Fakultatív adókedvezmény] ügyre vonatkozó indítványom, C-100/20, EU:C:2021:387). Mindazonáltal nem magukról a tényekről volt szó, hanem azoknak az uniós jog szerinti minősítéséről.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

23. A kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügyben két kérdést terjesztett elő előzetes döntéshozatalra. Az első kérdés a szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti fizetés 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalmának értelmezésére vonatkozik. A második kérdés pedig arra vonatkozik, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló esetben felmerülhet-e az ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „nemfizetés". Ez utóbbi rendelkezés alkalmazása nem függ a 2006/112 irányelv 64. cikke (1) bekezdésének értelmezésétől, a nemfizetésre szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti fizetés tekintetében is sor kerülhet. Ezzel szemben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre adott igenlő válasz okafogyottá tenné az első kérdést. Ezért e második kérdéssel kezdem.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

24. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy olyan helyzetben, amelyben az adóalany az egyszeri szolgáltatás teljesítésekor e szolgáltatás fejében járó ellenérték részletekben történő megfizetésében állapodott meg, megállapítható az e rendelkezés értelmében vett nemfizetés az ellenérték első részletet követő részletei tekintetében, az adóalap pedig megfelelően csökkenthető, azzal, hogy az a következő részletek megfizetését követően ismételten megnövelhető. Úgy tűnik, hogy e kérdésre az a tény adott okot, hogy az elsőfokú bíróság az alapügyben éppen ilyen megoldást fogadott el annak elkerülése érdekében, hogy az adóalanynak azt megelőzően kelljen finanszíroznia az esedékes héát, hogy teljesített szolgáltatás ellenértékét megkapta volna.

25. Az X társaság e kérdésre igenlő, míg a német kormány és a Bizottság nemleges választ javasol.

26. Ez utóbbi állásponttal értek egyet.

27. A héát az adóalappal arányosan kell felszámítani,[5] amely „tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért […] az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell"[6]. Ezen adóalap összegét az adókötelezettség keletkezésekor, azaz a szolgáltatásnyújtás tekintetében a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontjában kell meghatározni.

28. Ezzel szemben, ha az adókötelezettség keletkezését követően csökken az az összeg, amelyet az adóalanynak a teljesített szolgáltatásnyújtás ellenértékeként kapnia kell, az adóalapot, és ebből következően az adóalanynak a fizetendő adó címén fennálló tartozását is megfelelő mértékben csökkenteni kell.[7] Ennek során szó lehet akár szigorú értelemben vett csökkentésről, akár „nullára csökkentésről", azaz az adóalap és az ahhoz kapcsolódó adókötelezettség teljes megszűnéséről is. Ilyen változásra sor kerülhet mind az adóköteles ügyletben részt vevő felek közötti szerződéses viszony módosítása vagy megszüntetése esetében, mind pedig amiatt, hogy az adóalany szerződéses partnere nem tett eleget az ellenérték megfizetésére vonatkozó kötelezettségének.

5 A 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése.

6 A 2006/112 irányelv 73. cikke.

7 A 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdése.

29. Az említett rendelkezésben szereplő, az adóalap, és az ahhoz kapcsolódó adókötelezettség csökkentésére vonatkozó kötelezettség azon elv kifejeződése, amely szerint a héa alapja az az ellenérték, amelyet az adóalany az adóköteles ügylet után ténylegesen kapott, vagy kapnia kell. [8]

30. A 2006/112 irányelv 90. cikke (1) bekezdésének ezen célja azt jelenti, hogy e rendelkezés csak abban az esetben alkalmazandó, ha csökken az az összeg, amelyet az adóalanynak a teljesített szolgáltatás ellenértékeként kapnia kell. Ezzel szemben, ha ez az összeg nem csökken, nincs ok az adóalap csökkentésére, így az említett rendelkezés nem alkalmazható. Ez az eset áll fenn például akkor, ha az adóköteles ügyletben részt vevő felek nem az ellenérték csökkentésében, hanem csupán részletfizetésben vagy a fizetési határidő meghosszabbításában állapodnak meg.

31. Kétségtelen, hogy az adóalany szerződéses partnerének nemfizetése esetén azon összeg csökkentése, amelyet az adóalanynak kapnia kell, lehet, hogy nem végleges, mivel a felek közötti szerződéses jogviszony módosításának hiányában az adóalany továbbra is jogosult a meg nem fizetett ellenértékre, és azt a jövőben is megkaphatja. [9] Bizonytalanság áll fenn tehát az adóalap csökkentésének végleges jellegét illetően. Ez az oka annak, hogy a 2006/112 irányelv 90. cikkének (2) bekezdése nemfizetés esetén a tagállamok belátására bízza e cikk (1) bekezdésének alkalmazását. [10]

32. Ez nem változtat azon a tényen, hogy azon ellenérték kifizetésének elhalasztása vagy részletekben való megfizetése, amelyet az adóalanynak e címen *kell megkapnia*, biztosan *nem* csökken. [11] Nincs tehát ok az adóalap csökkentésére sem.

33. Noha egyetértek a német kormány azon állításával, miszerint az ellenérték bármilyen csökkentése, amelyet az adóalanynak valamely adóköteles ügylet után meg kell kapnia, az azon szolgáltatás teljesítését *követően* fennálló helyzeteket érinti, amelyre ezen ügylet vonatkozik, úgy vélem viszont, hogy e szempont nem lényeges a jelen előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolása szempontjából. E tekintetben ugyanis az a körülmény bír alapvető jelentőséggel, hogy az ellenérték részletekben történő megfizetése nem módosítja azt az összeget, amelyet az adóalanynak ezen ellenérték címén kell kapnia, és ennélfogva ezen ügylet adóalapját sem.

34. A fenti indokok alapján álláspontom szerint a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az egyszeri szolgáltatást igénybe vevő adóalany a szolgáltatóval az ellenérték részletekben történő megfizetésében állapodott meg, nem áll fenn az e rendelkezés értelmében vett nemfizetés.

35. Ezenfelül – amint azt a német kormány megjegyzi – a 2006/112 irányelv 90. cikke (1) bekezdésének megfelelően az adóalap e rendelkezés szerinti csökkentésére a tagállamok által meghatározott feltételek szerint kerül sor. E cikk (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy nemfizetés esetén egyáltalán ne alkalmazzák az (1) bekezdést. Az UStG 17. §-a (2) bekezdésének 1. pontja szerint azonban nemfizetés esetén az adóalap csökkentésére csak akkor kerül sor, ha az ellenérték behajthatatlanná válik. Az ellenérték részletekben történő megfizetése esetében erre nem kerül sor. Ennélfogva tehát maga a német jog, amely e tekintetben

[8] 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet (C-404/16, EU:C:2017:759, 26. pont).

[9] 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet (C-404/16, EU:C:2017:759, 29. pont).

[10] 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet (C-404/16, EU:C:2017:759, 28. és 29. pont).

[11] Ahogyan a német kormány helyesen rámutatott, nemfizetés csak abban az esetben állhat fenn, ha az ellenérték részleteit az esedékesség időpontjában nem fizetik meg. Ezt azonban előre nem lehet feltételezni.

megfelel a 2006/112 irányelvnek, nem teszi lehetővé ezen irányelv 90. cikkét átültető rendelkezések alkalmazását az adóköteles ügylet fejében járó ellenérték részletekben történő megfizetése esetében.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

36. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az alkalmazandó az olyan egyszeri szolgáltatásnyújtást magában foglaló ügyletre, amelyért az adóalany részletekben fizetett ellenértéket kap.

37. E kérdés a kérdést előterjesztő bíróság azon ténybeli megállapításán alapul, amely szerint az alapügyben szóban forgó szolgáltatás egyszeri volt, és azt a 2012. adóévben teljes egészében teljesítették.[12] Az említett kérdésre vonatkozó alábbi elemzést szintén erre az előfeltevésre alapozom.

A 2006/112 irányelv 64. cikke (1) bekezdésének értelmezéséről

38. Emlékeztetőül, a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdése értelmében, amennyiben a szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor, a szolgáltatásnyújtás mindig azon időszak lejártakor minősül teljesítettnek, amelyre e fizetések vonatkoznak. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolásához tehát a szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti fizetés e rendelkezés értelmében vett fogalmát kell értelmezni.

39. A Bizottság álláspontjával szemben úgy vélem, hogy a szóban forgó rendelkezés szövege önmagában nem ad egyértelmű választ erre a kérdésre.

40. Ezzel szemben a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdését ugyanezen irányelv 63. cikkének összefüggésében kell értelmezni. Ez utóbbi rendelkezés értelmében az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor az ügylet tárgyát képező szolgáltatásnyújtás teljesítésére sor kerül.

41. Az irányelv 63. cikke nem határozza meg pontosan, hogy mely esemény tekintendő a szolgáltatásnyújtás teljesítése időpontjának. Ez álláspontom szerint azt jelenti, hogy az uniós jogalkotó itt tárgyi alapú megközelítést alkalmazott, vagyis a szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítésének időpontját kell figyelembe venni, amelyet adott esetben az adóhatóság vagy a bíróság ténybeli megállapításai határoznak meg.

42. A szóban forgó irányelv 64. cikkének (1) bekezdése tehát véleményem szerint nem minősül a 63. cikkétől való eltérésnek, amennyiben az adókötelezettség keletkezése időpontjának meghatározásáról van szó, hanem csupán kiegészíti és pontosan meghatározza azt az esetlegesen kétséges helyzetek tekintetében. E rendelkezés ugyanis pontosan meghatározza, hogy mely időpontot kell azon szolgáltatásnyújtás teljesítése időpontjának tekinteni, amelyhez a részletekben történő fizetés kapcsolódik. Ezen időpontnak pedig a fizetési határidő lejártát kell tekinteni.

[12] Lásd a jelen indítvány 19. pontját.

43. Mindazonáltal a szolgáltatásnyújtás teljesítése időpontjának ilyen hagyományos meghatározására – logikusan – kizárólag azon szolgáltatások tekintetében van szükség, amelyek teljesítésének időpontja pusztán a tények alapján nehezen határozható meg egyértelműen, különösen azért, mert az ügyletben részt vevő felek közötti jogviszony és az ezen ügylet tárgyát képező szolgáltatás folyamatos. Ilyen helyzetben úgy kell tekinteni, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítése addig tart, amíg az azzal kapcsolatos fizetési kötelezettség.

44. Ezzel szemben a 2006/112 irányelv 64. cikke (1) bekezdésének alkalmazását nem szükséges kiterjeszteni az olyan helyzetekre, amelyekben a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontja könnyen megállapítható, különösen akkor, ha a szolgáltatás egyszeri, és van egy pontos időpont, amely az adott ügyletben részt vevő felek közötti szerződéses jogviszonynak megfelelő teljesítés befejezésének megállapítását lehetővé teszi. Az említett rendelkezés alkalmazási körének ilyen kiterjesztése ugyanis azt jelentené, hogy e rendelkezés az adóztatandó tényállást az ezen irányelv 63. cikkének egyértelmű szövegével ellentétes módon határozza meg.

45. A 2006/112 irányelv 64. cikke (1) bekezdésének rendszertani értelmezése tehát – mindenekelőtt ezen irányelv 63. cikkére tekintettel – amellett szól, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre nemleges választ kell adni. Lényegében osztom a Bizottság e kérdéssel kapcsolatos észrevételeit.

46. Ezenfelül, amint azt a német kormány helyesen megjegyezte, az említett rendelkezés eltérő értelmezése azt jelentené, hogy az ügyletben részt vevő felek szabadon változtathatják meg az adókötelezettség keletkezésének időpontját, megfelelő módon meghatározva a termékértékesítésért vagy a szolgáltatásnyújtásért járó ár megfizetésére vonatkozó határidőt. Márpedig a Bíróságnak már volt alkalma megállapítani, hogy az uniós jogalkotó a héa egységes megfizetésének biztosítása céljából a lehető legnagyobb mértékben össze kívánta hangolni az adókötelezettség keletkezésének időpontját valamennyi tagállamban.[13] Az adó egységes megfizetésének biztosítására irányuló cél nem csupán az összes tagállamra vonatkozik, hanem minden hasonló jellegű ügyletre is, függetlenül az ellenérték megfizetésének módjához hasonló jelentéktelen különbségektől. Ezt követeli meg az egyenlő bánásmód elve és a torzulásoktól mentes verseny biztosítása.

47. A héakötelezettség keletkezése és a héa összege ugyanis kizárólag három tényezőtől függ: a teljesített ügylet jellege, amely meghatározza az ügylet esetleges megadóztatásának tényét és az adó mértékét; az ellenérték összege, vagyis az adóalap; valamint a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontja, amely főszabály szerint megegyezik az adókötelezettség keletkezésének időpontjával. Ezzel szemben az említett ellenérték megfizetésének időpontja a héarendszerben nem tartozik az adóztatás szempontjából lényeges tényezők közé.

48. A fenti következtetéseket nem kérdőjelezi meg a Bíróságnak a kérdést előterjesztő bíróság, valamint az X társaság által az észrevételeiben hivatkozott ítélkezési gyakorlata, különösen az Asparuhovo Lake Investment Company ítélet[14] és a baumgarten sports & more ítélet[15]. Ezekben az ügyekben a 2006/112 irányelv 64. cikke (1) bekezdése alkalmazásának alapja ugyanis az ügyletben részt vevő felek közötti folyamatos és időben elhúzódó jogviszony, amelynek során a folyamatos kötelezettségek nem csupán a szolgáltatás igénybevevőjét, hanem a szolgáltatás nyújtóját is terhelték, és maga a megállapodás szerinti ellenérték kifizetése is e kötelezettségek

[13] 2019. május 2-i Budimex ítélet (C-224/18, EU:C:2019:347, 22. pont).

[14] 2015. szeptember 3-i ítélet (C-463/14, EU:C:2015:542).

[15] 2018. november 29-i ítélet (C-548/17, EU:C:2018:970).

teljesítésétől függött.[16] A kérdést előterjesztő bíróság által a jelen ügyben tett ténybeli megállapítások szerint tehát nem ez a helyzet áll fenn az alapügyben, amelynek tárgya egy olyan egyszeri szolgáltatás megadóztatása, amelyet teljes egészében egy meghatározott időpontban teljesítenek, és amelyért a szolgáltatásnyújtónak feltétel nélkül teljes ellenértéket kell kapnia.

49. A fentiekre tekintettel egyetértek a Bizottsággal abban, hogy a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdésében használt „szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti fizetés" kifejezést úgy kell értelmezni, hogy az olyan ügyletekre vonatkozik, amelyek jellegüknél fogva az ellenérték megfizetésének időben való szétterítését vagy részletfizetést követelnek meg, mégpedig ezen ügyletek nem egyszeri jellege miatt.

50. E rendelkezést tehát úgy kell értelmezni, hogy az nem alkalmazható az olyan egyszeri szolgáltatást magában foglaló ügyletre, amelyért az adóalany részletekben fizetett ellenértékben részesül.

Az esedékes adó megfizetésére vonatkozó kötelezettség és az adóköteles tevékenység fejében járó ellenérték átvétele közötti kapcsolatról

51. A kérdést előterjesztő bíróság a végzésében, az X társaság pedig írásbeli észrevételeiben hivatkozik arra, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben, amelyben az egyszeri szolgáltatás fejében járó ellenértéket hosszabb időszakon (a jelen esetben öt éven) keresztül fizetik ki részletekben, és a héát az egyes részletek kifizetésekor számítják fel, az adóalany annak ellenére kénytelen hosszabb időn keresztül a teljes héát megfizetni, hogy a szolgáltatás igénybevevője még nem fizetett neki.

52. Amint azt a jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre javasolt válaszban jeleztem, a 2006/112 irányelv 90. cikkének alkalmazása ebben az esetben nem jelent megfelelő megoldást erre a problémára. Hasonlóképpen, álláspontom szerint ezen irányelv 64. cikke (1) bekezdésének alkalmazása sem jelent megoldást.

53. Amint azt a fentiekben már említettem, a héafizetési kötelezettség főszabály szerint nem attól függ, hogy az adóalany megkapta-e az általa végzett adóköteles ügylet fejében járó ellenértéket. A héafizetési kötelezettség ezen ellenérték megfizetése előtt is keletkezhet. A Bíróságnak már volt alkalma ezt az ítélkezési gyakorlatában egyértelműen hangsúlyozni.[17]

54. Abban az esetben, ha az adóköteles ügyletben részes felek között létrejött megállapodásban foglalt ellenérték megfizetésének elmaradása tartós, például e szerződés felmondása vagy módosítása következtében, vagy független az adóalany szándékától, mint például a szerződő fél nemfizetése esetén, a 2006/112 irányelv 90. cikkét kell alkalmazni, és ennek megfelelően csökkenteni kell az adóalapot, és ebből következően az adótartozás összegét.

[16] Lásd: 2015. szeptember 3-i Asparuhovo Lake Investment Company ítélet (C-463/14, EU:C:2015:542, 47. és 49. pont); 2018. november 29-i baumgarten sports & more ítélet (C-548/17, EU:C:2018:970, 30. és 31. pont).

[17] „[…] [2006/112] irányelv 63. cikke szerint a HÉA-fizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik, vagyis amikor a szóban forgó ügyletet teljesítik, függetlenül attól, hogy az ezen ügylet fejében járó ellenértéket kifizették-e, vagy sem. Ezért a terméket értékesítő vagy a szolgáltatást nyújtó adóalanynak akkor is meg kell fizetnie a HÉA-t az állami költségvetés felé, ha ügyfelétől még nem kapta meg a teljesített ügylet ellenértékét". Ezért a „[…] 2006/112 irányelv által létrehozott rendszer szerint a HÉA-fizetési kötelezettség, valamint a levonási jog keletkezése és gyakorlása főszabály szerint nem függ attól, hogy az ügylet fejében járó, HÉA-t tartalmazó ellenértéket már megfizették-e, vagy sem" (2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet, C-274/10, EU:C:2011:530, 46. és 48. pont).

55. Ezzel szemben abban az esetben, ha az adóköteles ügylet keretében kezdetektől fogva az ellenérték megfizetésének elhalasztását vagy részletekben való megfizetését határozták meg, az adóalany az e tevékenység gyakorlásával járó kötelezettségek – köztük az adókötelezettségek – teljes körű ismeretében dönt gazdasági tevékenysége folytatásának módjáról. Az adóalany szándékától függ, hogy elfogadja-e az ellenérték részletekben való fizetését, és ha igen, milyen feltételekkel.

56. Ilyen esetben megoldás lehet a fizetendő héa teljes összegének felszámítása és beszedése az első részlet megfizetésekor, vagy az első részlet ezen adó megfizetésére való felhasználása.[18] Így az adóalanynak nem kell saját pénzügyi forrásait az adó megfizetésére fordítania.

57. Ami az X társaság azon érvét illeti, amely szerint a fizetendő héa teljes összegének az ellenérték első részletének átvételét követően történő megfizetése az elvégzett ügylet után nem biztosít nyereséget az adóalanynak, sőt megfosztja őt a teljesített szolgáltatásnyújtás költségeinek fedezésére szolgáló eszközöktől, elegendő megállapítani, hogy a héakötelezettség nem függ az adóalany gazdasági tevékenységének eredményétől.[19] Ez az adó terheli azokat az ügyleteket is, amelyek nem termelnek nyereséget, vagy akár azokat is, amelyek veszteséget eredményeznek. Az általuk folytatott gazdasági tevékenység nyereségességének biztosítása a gazdasági szereplők, és nem a héarendszer feladata.

58. Az alapügyben a probléma talán abból ered, hogy az X társaság hogyan állította ki a vitatott ügyletre vonatkozó számlákat. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglalt információk szerint e társaság az ellenérték minden egyes részletéről külön számlát állított ki, amely számla tartalmazta az adott részletre vonatkozó héát. A kérdést előterjesztő bíróság nem közli, hogy az alapügyben az adóhatóságok vitatták-e az ilyen számlázási módot. E számlázási mód azonban a 2006/112 irányelv rendelkezéseire tekintettel nem tűnik megfelelőnek.

59. A 2006/112 irányelv a XI. címe alatt határozza meg az adóalanyok kötelezettségeit. Az irányelv 220. cikke előírja számukra, hogy többek között más adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások esetében kötelesek biztosítani, hogy a számla kiállításra került. Ezen irányelv 226. cikke részletesen szabályozza a számlán feltüntetendő adatokat. Ezen adatok közé tartozik különösen a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege (6. pont), a szolgáltatásnyújtás teljesítésének dátuma (7. pont), az adó alapja (8. pont), valamint a fizetendő héa összege (10. pont).

60. Amint azt a Bíróságnak már volt alkalma hangsúlyozni, a számlán kötelezően feltüntetendő adatok, köztük különösen a nyújtott szolgáltatások jellege és a szolgáltatásnyújtás teljesítésének dátuma, rendeltetése az, hogy lehetővé tegyék az adóhatóságok számára többek között a fizetendő adó megfizetésének ellenőrzését.[20] Ezeknek az adatoknak tehát a lehető legnagyobb mértékben meg kell felelniük a valós tényeknek. Különösen, az egyszeri szolgáltatásra nem vonatkozhat több, hosszabb időszakonként kibocsátott számla, még akkor sem, ha ezenkívül minden elem – köztük különösen a fizetendő héa teljes összege – megfelel a valóságnak.

[18] Amint az az X társaság által közölt információkból kitűnik, az alapügyben a társaság által kapott első részlet összege meghaladta a szóban forgó ügylet után fizetendő héa összegét.

[19] A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében „»[a]dóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”.

[20] 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 26., 27., 29. és 30. pont).

61. Az alapügyben, ha az X társaság egyetlen helyes számlát állított volna ki, amely feltüntette volna a vitatott ügylet adóalapjának egészét és a fizetendő héa teljes összegét, valamint a szolgáltatásnyújtás teljesítésének dátumát, az lehetővé tette volna számára, hogy megfelelően meghatározza az őt terhelő adókötelezettségeket, és az ellenérték megfizetésének módját illetően megfelelően alakítsa ki a szolgáltatás igénybevevőjével fennálló jogviszonyát.

62. Igaz viszont – amint arra a kérdést előterjesztő bíróság végzésében rámutat –, hogy a Bíróság nem egy esetben az adóalanyokat a héa tekintetében az államkincstár érdekében eljáró „adóbeszedőként" határozza meg.[21] Ez azonban egyáltalán nem jelenti azt, hogy az adóalanyok szerepe az adóbeszedők szerepére *korlátozódik*. A 2006/112 irányelv 193. cikke az adóalanyokat a héa *megfizetésére* kötelezett személyekként határozza meg.[22] Márpedig az irányelv egyetlen rendelkezése, és a Bíróság egyetlen határozata sem utal arra, hogy e kötelezettség attól függne, hogy az adóalany előzetesen megkapja-e a kereskedelmi forgalom későbbi fázisában felszámított adót.[23]

63. Ezzel szemben a 2006/112 irányelv 66. cikkének b) pontja lehetővé teszi a tagállamok számára annak előírását, hogy az adófizetési kötelezettség – egyes ügyletekre vagy az adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan – legkésőbb az ellenérték átvételének időpontjában keletkezzen.[24] Ez azonban eltérést jelent az ezen irányelv 63., 64. és 65. cikkében foglalt általános szabályoktól, fakultatív jellegű, és egyes ügyletekre vagy az adóalanyok meghatározott csoportjaira kell vonatkoznia, valamint nem lehet általános jellegű. E lehetőség puszta létezése is közvetetten megerősíti, hogy főszabály szerint a héafizetési kötelezettség nem függ attól, hogy az adóalany adóköteles ügylet címén kapott-e ellenértéket.

64. Márpedig – amint arra a német kormány és a Bizottság helyesen rámutatott – a 2006/112 irányelv 64. cikke (1) bekezdésének az X társaság által javasolt értelmezése, amely szerint az ellenérték részletekben történő megfizetése önmagában lehetővé teszi az adófizetési kötelezettség keletkezésének és e részletek esedékességének összehangolását, nagymértékben megfosztaná értelmétől az irányelv 66. cikkének b) pontjában foglalt rendelkezést.

65. Az adónak a teljes ellenérték adóalany általi átvételét megelőző megfizetésének szükségességére vonatkozó érvek tehát nem változtatnak a jelen indítvány 50. pontjában foglalt következtetésen.

[21] Lásd különösen: 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont); 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. pont).

[22] Azon eset kivételével, amikor különös rendelkezések alapján más személyek kötelesek azt megfizetni.

[23] Ez egyértelműen kitűnik a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott 1993. október 20-i Balocchi ítéletből (C-10/92, EU:C:1993:846), amelyben a Bíróság az adó megfizetésének kötelezettségét kifejezetten valamely ügylet teljesítésétől teszi függővé, nem pedig az ellenérték átvételétől.

[24] E lehetőséget az UStG 13. §-a (1) bekezdésének a 20. §-sal összefüggésben értelmezett b) pontja írja elő, ez azonban az alapügyben nem alkalmazható.

Végkövetkeztetések

66. A fentiek összességére figyelemmel azt javaslom, hogy Bíróság a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 64. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem alkalmazható az olyan egyszeri szolgáltatásnyújtást magában foglaló ügyletre, amelyért az adóalany az ellenértéket részletekben kapja meg.

2) A 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az egyszeri szolgáltatást nyújtó adóalany a szolgáltatás igénybevevőjével az ellenérték részletekben való megfizetésében állapodott meg, nem kerül sor az e rendelkezés értelmében vett nemfizetésre.