A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2021. október 28.*

„Előzetes döntéshozatal – 2006/112/EK irányelv – Hozzáadottérték-adó (héa) – Szolgáltatásnyújtás – 63. cikk – A héa esedékessége – A 64. cikk (1) bekezdése – Az olyan szolgáltatásnyújtás fogalma, »amelynek során egymást követő időszakonkénti fizetésre kerül sor« – Részletfizetés ellenében végzett egyszeri szolgáltatás – A 90. cikk (1) bekezdése – Adóalap-csökkentés – A »nemfizetés« fogalma”

A C-324/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2020. július 22-én érkezett, 2020. május 7-i határozatával terjesztett elő

a **Finanzamt B**

és

az **X-Beteiligungsgesellschaft mbH**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: L. Bay Larsen elnökhelyettes, az első tanács elnökeként eljárva, J.-C. Bonichot (előadó) és M. Safjan bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az X-Beteiligungsgesellschaft mbH képviseletében O. Pantle Rechtsanwalt,

– a német kormány képviseletében J. Möller és S. Heimerl, meghatalmazotti minőségben

– az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és L. Mantl, meghatalmazotti minőségben

* Az eljárás nyelve: német.

a főtanácsnok indítványának a 2021. július 1-jei tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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.) 64. cikke (1) bekezdésének és 90. cikke (1) bekezdésének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Finanzamt B (B adóhatóság, Németország) és az X-Beteiligungsgesellschaft mbH között a több részletben fizetett ellenértékért nyújtott szolgáltatás után fizetendő hozzáadottérték-adó (héa) esedékessége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv (24) preambulumbekezdésének szövege a következő:

„Az adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség keletkezésének fogalmait össze kell hangolni, hogy a közös héarendszer alkalmazását és későbbi módosításait valamennyi tagállamban ugyanabban az időpontban lehessen hatályba léptetni.”

4 Ezen irányelv 14. cikkének (2) bekezdése szerint:

„Az (1) bekezdésben említetten kívül termékértékesítésnek minősülnek a következők:

[…]

b) termék olyan szerződés alapján történő birtokbaadása, amely a termék határozott időre szóló bérletéről vagy részletvételéről szól, azzal a kikötéssel, hogy a tulajdonjogot legkésőbb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg;

[…]”

5 A 2006/112 irányelvnek az adóztatandó tényállásról és az adófizetési kötelezettség keletkezéséről szóló VI. címe tartalmazza a „Termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás” című 2. fejezetet, amelyben az említett irányelv 63–67. cikke található.

6 Ugyanezen irányelv 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.”

7 A 2006/112 irányelv 64. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor, a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás mindig azon időszak lejártakor minősül teljesítettnek, amelyre ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak, kivéve a 14. cikk (2) bekezdésének b) pontja alá tartozó azon termékértékesítést, mely a termék meghatározott időszakra vonatkozó bérletéből vagy részletvételéből áll.

(2) A tagállamok bizonyos esetekben elrendelhetik, hogy az egy meghatározott időszakon keresztül történő folyamatos termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat úgy kell tekinteni, mint amelyek legalább egyéves időszakonként teljesülnek.”

8 Ezen irányelv 66. cikkének 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:

a) legkésőbb a számla kibocsátásának időpontjában;

b) legkésőbb az ellenérték átvételének időpontjában;

c) az adóztatandó tényállás tényleges megvalósulásának időpontját követő meghatározott időszakon belül, abban az esetben, ha a számla kiállítása nem, vagy csak késedelmesen valósul meg.”

9 A 2006/112 irányelv „Adóalap” címet viselő VII. címében szereplő 90. cikkének szövege a következő:

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

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

10 Ezen irányelv 193. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a HÉA-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

11 Az említett irányelv 226. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[…]

6. az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege;

7. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének dátuma, vagy a 220. cikk 4. és 5. pontjában említett előleg átadásának (átutalásának) dátuma, amennyiben ezt a dátumot meghatározták, és az eltér a számla kiállításának dátumától;

[…]”

A német jog

12 A forgalmi adóról szóló, 2005. február 21-i törvény (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 2005 I. 386. o.) jogvita tényállására alkalmazandó változatának (a továbbiakban: UstG) 13. §-a (1) bekezdésének 1. pontja a következőképpen rendelkezik:

„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.”

[…]”

13 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.

[…]”

14 Az UStG 20. §-ának első mondata szerint engedélyezhető, hogy a vállalkozó a héát nem a megállapodás szerinti ellenértékek, hanem a kapott ellenértékek alapján számítsa ki, különösen akkor, ha árbevétele az előző naptári évben nem haladt meg egy bizonyos küszöböt.

Az alapügy tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15 2012-ben az X közvetítési szolgáltatásokat nyújtott a T-GmbH-nak egy ingatlannak ez utóbbi társaság által harmadik személy részére történő eladása keretében. Az X és T között 2012. november 7-én kötött, díjazásról szóló megállapodásból kitűnik, hogy ebben az időpontban X már teljesítette szerződéses kötelezettségeit.

16 Ami a szóban forgó szolgáltatások díjazását illeti, e megállapodás az összeget 1 000 000 euró, héával növelt összegben határozta meg, és megállapította, hogy ezen összeget 200 000 eurós részletekben kell megfizetni. Valamennyi részlet évente volt esedékes, az első részösszeget 2013. június 30-án kellett megfizetni. Az egyes részletek esedékességekor X számlát állított ki a fizetendő összegről, beszedte azt, és megfizette a vonatkozó héát.

17 Egy adóellenőrzést követően a B adóhivatal 2016. december 22-i határozatában megállapította, hogy a szolgáltatásnyújtásra 2012-ben került sor, és hogy ezért X-nek ugyanebben az évben meg kellett volna fizetnie a héát a tiszteletdíjak teljes összege után.

18 Mivel az e határozattal szemben benyújtott panaszt elutasították, X keresetet nyújtott be a Finanzgerichthez (pénzügyi bíróság, Németország), amely annak lényegében helyt adott. E bíróság megállapította, hogy X az alapügyben szóban forgó szolgáltatásokat valóban 2012-ben nyújtotta. Mindazonáltal úgy ítélte meg, hogy a díjazás első részét kivéve, amelyet 2013-ban szedtek be, a kikötött pénzügyi ellenszolgáltatást az UStG 17. §-a (2) bekezdésének 1. pontja és 17. §-a (1) bekezdésének első mondata értelmében behajthatatlannak kell tekinteni. Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, a Finanzgericht (pénzügyi bíróság) abból az előfeltevésből indult ki, hogy a 2006/112 irányelv 90. cikke (1) bekezdésének alkalmazása lehetővé tenné az adóalap csökkentését annak elkerülése érdekében, hogy az adóalany köteles legyen több éven keresztül megelőlegezni a szolgáltatás teljesítésének időszaka után fizetendő héát, jóllehet ezen időszak alatt még nem kapta meg e szolgáltatás teljes összegét.

19 A B adóhivatal a Finanzgericht (pénzügyi bíróság) határozatával szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) elé.

20 Ez utóbbi bíróság arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdése alkalmazandó-e az egyszeri szolgáltatásnyújtásokra. Noha e rendelkezés kizárja a hatálya alól a termékek részletfizetéssel való értékesítését, nem tartalmaz ennek megfelelő kizárást a részletfizetés ellenében nyújtott szolgáltatásokra. Márpedig az említett rendelkezés szó szerinti alkalmazása igazolatlan különbségtételt vezethet be a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás között. Ráadásul indokolatlanul korlátozhatja a 2006/112 irányelv 63. cikkének általános szabályát, amelynek értelmében az adófizetési kötelezettség főszabály szerint a szolgáltatásnyújtás időpontjában keletkezik.

21 E bíróság egyébiránt hangsúlyozza, hogy a jelen ügy különbözik a 2018. november 29-i baumgarten sports & more ítélet (C-548/17, EU:C:2018:970) alapjául szolgáló ügytől, amelyben egy sportügynök szolgáltatásairól volt szó, vagyis egy játékos labdarúgóklubban való elhelyezéséről, mivel ezen ügynök díjazása az érintett klubban elhelyezett játékos megtartásához kapcsolódott. Az alapügy ugyanis olyan helyzetre vonatkozik, amelyben a megállapított díjazásrészletek kifizetésére csupán határidők vonatkoznak, nem pedig a közvetítés sikere tartós fennállásának feltételéhez, amelynek megvalósulása bizonytalan.

22 Az a körülmény, hogy a 2018. november 29-i baumgarten sports & more ítéletben (C-548/17, EU:C:2018:970) a Bíróság a 2015. szeptember 3-i Asparuhovo Lake Investment Company ítéletre (C-463/14, EU:C:2015:542) hivatkozott, amelyben egy hosszú időn keresztül tartósan nyújtott szolgáltatásról volt szó, megerősíti azt az értelmezést, amely szerint a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „elszámolásokról vagy fizetésekről” csakis akkor lehet szó, ha kapcsolat áll fenn az érintett szolgáltatások és a részletfizetések között.

23 Az ilyen megközelítés megfelel az UstG 13. §-a (1) bekezdése 1. pontja a) alpontjának a második és harmadik mondatának, amely szerint valamely szolgáltatás gazdasági szempontból osztható jellege meghatározó.

24 Abban az esetben, ha a 2006/112 irányelv 64. cikke (1) bekezdésének alkalmazását mellőzni kell az alapügyben, a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi a Bíróságtól, hogy alkalmazható-e ezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdése.

25 E bíróság emlékeztet arra, hogy X a 2012. év során nyújtott szolgáltatásokért járó díjazását 2013 júniusától több részletben kapta meg, minden egyes alkalommal héával növelve. Márpedig, ha úgy kellene tekinteni, hogy az egyszeri szolgáltatásnyújtás után a héa a szolgáltatásnyújtás évében válik felszámíthatóvá, az az adóalany, aki elfogadja, hogy több részletben fizessék ki, köteles lenne előfinanszírozni a héát. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor kétségeit fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy a héa előlegezésére vonatkozó kötelezettség összeegyeztethető-e az adóalanyok feladatával, akik, amint az többek között az 1993. október 20-i Balocchi ítéletből (C-10/92, EU:C:1993:846) és a 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítéletből (C-271/06, EU:C:2008:105) következik, az állam javára adóbeszedőként járnak el.

26 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy az ilyen kötelezettséget az adóalapnak a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdése alapján történő csökkentése, majd a díjazás tényleges megfizetésének időpontjában történő utólagos újraértékelése révén el lehetne kerülni.

27 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az egyszeri, és ezért nem időszakosan teljesített szolgáltatás esetében a [2006/112] irányelv […] 64. cikke (1) bekezdésének értelmében vett egymást követő elszámolásokat vagy fizetéseket már önmagában megalapozza a részletfizetésre vonatkozó megállapodás?

2) Másodsorban, az első kérdésre adott nemleges válasz esetén: a [2006/112 irányelv] 90. cikke (1) bekezdésének értelmében vett nemfizetésből kell-e kiindulni, amennyiben az adófizetésre kötelezett a szolgáltatása teljesítéskor abban állapodik meg, hogy annak ellenértékét öt éves 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A kérdések elfogadhatóságáról

28 Amint az a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett ténybeli háttérből következik, az alapeljárás olyan szolgáltatásnyújtásra vonatkozik, amelyet 2012 végén teljes egészében teljesítettek, és amelynek ellenértékét a szerződéses kikötéseknek megfelelően a következő évtől számított öt éves részletben fizették meg.

29 A Bírósághoz benyújtott észrevételeiben az alapeljárás alperese vitatja a tények ezen ismertetését. E tekintetben egy olyan dokumentumra támaszkodik, amely egy német bíróság által az alapeljárástól eltérő jogvita keretében előzetesen tett megállapításokat tartalmaz.

30 Az ilyen dokumentum azonban nem alkalmas arra, hogy megkérdőjelezze a tényállásnak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő leírását.

31 Ugyanis elegendő arra emlékeztetni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság rendelkezik hatáskörrel az elé terjesztett jogvita tényállásának megállapítására és megítélésére, valamint a nemzeti jog értelmezésére és alkalmazására. A Bíróság feladata az, hogy – az uniós és a nemzeti bíróságok közötti hatáskörmegosztás keretén belül – figyelembe vegye azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban meghatározott ténybeli és szabályozási hátteret, amelybe az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés illeszkedik (2021. január 27-i Dexia Nederland ítélet, C-229/19 és C-289/19, EU:C:2021:68, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatóak.

Az első kérdésről

33 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy e rendelkezés hatálya alá tartozik az olyan egyszeri szolgáltatásnyújtás, amely részletekben történő fizetés útján való díjazás tárgyát képezi.

34 Először is meg kell állapítani, hogy a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdését ezen irányelv 63. cikkének fényében kell értelmezni, mivel az előbbi rendelkezés elválaszthatatlanul kapcsolódik az utóbbihoz.

35 Egyrészt e 63. cikk szerint az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik. Másrészt az említett 64. cikkének (1) bekezdése értelmében, különösen amennyiben a szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti fizetésre kerül sor, a szolgáltatásnyújtás e 63. cikk szerint mindig azon időszak lejártakor minősül teljesítettnek, amelyre e fizetések vonatkoznak.

36 E két rendelkezés együttes alkalmazásából következik, hogy azon szolgáltatásnyújtások esetében, amelyek során egymást követő időszakonkénti fizetésre kerül sor, az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség azon időszak lejártakor keletkezik, amelyre e fizetések vonatkoznak (2018. november 29-i baumgarten sports & more ítélet, C-548/17, EU:C:2018:970, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Ami a „szolgáltatásnyújtás, amely során egymást követő időszakonkénti fizetésre kerül sor” fordulat értelmezését illeti, az vagy úgy érthető, hogy e szolgáltatásnyújtás magában foglalja azokat az egyszeri szolgáltatásokat, amelyeknek a megállapodás szerinti díját több részletben fizetik ki, vagy úgy, hogy az csak azokra a szolgáltatásokra vonatkozik, amelyek jellege önmagában indokolja a részletfizetést, vagyis azokra, amelyeket nem alkalomszerűen, hanem rendszeres vagy folyamatos jelleggel nyújtanak egy bizonyos időszakon keresztül.

38 Ez utóbbi értelmezést erősíti meg a 2006/112 irányelv 64. cikke (1) bekezdésének szövege és célja is. E rendelkezés értelmében ugyanis az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontját azon időszakok lejárta alapján határozzák meg, amelyekre az egymást követő fizetések vonatkoznak. Mivel e fizetések szükségképpen a nyújtott szolgáltatások ellenértékét képezik, ebből az következik, hogy az említett rendelkezés hallgatólagosan megköveteli, hogy azokat az érintett időszakok során teljesítették. E körülmények között a 2006/112 irányelv 64. cikke (1) bekezdésének alkalmazását nem lehet kizárólag attól függővé tenni, hogy a szolgáltatásnyújtás ellenértékét részletekben fizetik meg.

39 Következésképpen e 64. cikk (1) bekezdésének alkalmazása kapcsolatot feltételez a szóban forgó szolgáltatások jellege és a részletfizetés között, így e rendelkezés nem vonatkozhat egyszeri szolgáltatásra, még abban az esetben sem, ha annak ellenértékét részletekben fizetik ki.

40 A 2006/112 irányelv 64. cikke (1) bekezdésének e szó szerinti értelmezését célja, és az irányelv rendszere is megerősíti.

41 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az említett irányelv 64. cikkének az irányelv 63. cikkével összefüggésben értelmezett (1) bekezdése arra irányul, hogy megkönnyítse a héa beszedését, és különösen az adókötelezettség keletkezése időpontjának meghatározását.

42 Ugyanis azon időpont meghatározása érdekében, amikor az adóztatandó tényállás bekövetkezik és az adófizetési kötelezettség keletkezik, a 2006/112 irányelv 63. cikke megköveteli annak megállapítását, hogy ténylegesen mikor teljesült a szolgáltatás. Amint arra a főtanácsnok az indítványának 41. pontjában rámutatott, e cikk nem pontosítja, hogy mit kell a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontját jelző eseménynek tekinteni, így a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok és bíróságok feladata, hogy tényleges teljesülésének időpontját vizsgálják.

43 Ezzel szemben a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdése értelmében az adófizetési kötelezettség keletkezése és az adó esedékessége azon időszakok lejártához kapcsolódik, amelyekhez a teljesített szolgáltatások kifizetései kapcsolódnak. Ez utóbbi rendelkezés tehát olyan jogi szabályt ír elő, amely jogi vélelem segítségével teszi lehetővé az adókötelezettség keletkezése időpontjának pontos meghatározását, ami elkerüli, hogy meg kelljen állapítani a szolgáltatás tényleges teljesítése időpontjának meghatározásához szükséges tényeket.

44 Közelebbről, amint azt a Bíróság már megállapította, abban az esetben, ha a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdését kell alkalmazni, elegendő, ha a számlákon feltüntetik azokat a szolgáltatásnyújtási időszakokat, amelyekre az egymást követő fizetések vonatkoznak, ahhoz, hogy az adóalany megfeleljen az ezen irányelv 226. cikkének 7. pontjából eredő követelményeknek, amelynek értelmében a számla tartalmazza a szolgáltatás teljesítésének vagy befejezésének dátumát (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 29–31. pont).

45 Mindazonáltal az említett irányelv 64. cikkének (1) bekezdésére mint az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontját meghatározó jogszabályra csak akkor lehet hivatkozni, ha a szolgáltatások tényleges teljesítésének időpontja(i) nem egyértelműek, és eltérő értékeléseket eredményezhetnek, ami akkor áll fenn, ha azokat folyamatos vagy ismétlődő jellegük miatt egy vagy több meghatározott időszak során végzik.

46 Ezzel szemben, amint arra a főtanácsnok indítványának 44. pontjában lényegében rámutatott, abban az esetben, ha a szolgáltatás teljesítésének időpontja egyértelmű, különösen akkor, ha a szolgáltatásnyújtás egyedi jellegű, és van pontos időpont, amelyben megállapítható, hogy a szolgáltatás teljesítése az érintett ügylet feleit kötő szerződéses jogviszonynak megfelelően véget ért, a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdése nem alkalmazható ugyanezen 63. cikk egyértelmű rendelkezéseinek megsértése nélkül.

47 Ezenkívül ez utóbbi rendelkezés a 2006/112 irányelv (24) preambulumbekezdésével összefüggésben értelmezve a héakötelezettség keletkezése és az adó esedékessége nem olyan tényezők, amelyekről a szerződő felek szabadon rendelkezhetnek. Éppen ellenkezőleg, az uniós jogalkotó ezen adó egységes megfizetésének biztosítása céljából a lehető legnagyobb mértékben össze kívánta hangolni az adókötelezettség keletkezésének időpontját valamennyi tagállamban (2019. május 2-i Budimex ítélet, C-224/18, EU:C:2019:347, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Ellentétes lenne tehát a 2006/112 irányelv 63. cikkével, ha lehetővé tennék az olyan adóalany számára, aki egyedi szolgáltatást nyújtott, hogy e szolgáltatás ellentételezése érdekében a fizetések ütemezéséről szóló megállapodást kötve ezen irányelv 64. cikke (1) bekezdésének alkalmazását válassza, és így saját maga határozza meg a héakötelezettség keletkezésének és az adó esedékességének időpontját.

49 A 2006/112 irányelv 64. cikke (1) bekezdésének ilyen értelmezése szintén nehezen lenne összhangban a szóban forgó irányelv 66. cikkének a) és b) pontjával. Ugyanis e rendelkezések értelmében a tagállamok előírhatják ugyanezen irányelv 63–65. cikkétől eltérve, hogy a héa egyes ügyletek után vagy az adóalanyok egyes kategóriái esetében legkésőbb a számla kibocsátásának vagy az ellenérték átvételének időpontjában válik esedékessé Márpedig a 2006/112 irányelv 66. cikkének a) és b) pontját nagymértékben megfosztaná értelmétől, ha az adóalanyok a szerződésben előírt díjazási módtól függően a tagállamok helyett maguk módosíthatnák a héakötelezettség keletkezésének és az adó esedékességének időpontját.

50 Egyébiránt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából nem lehet arra következtetni, hogy a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdése még egyedi szolgáltatások esetén is alkalmazható lenne. Azok az ügyek ugyanis, amelyekben a Bíróság elismerte e rendelkezés alkalmazhatóságát, meghatározott időszakokban, olyan szerződéses viszonyok alapján nyújtott szolgáltatásokra vonatkoztak, amelyek folyamatos jellegű kötelezettségeket állapítottak meg, legyen szó akár a jármű bérbeadásáról (2012. február 16-i Eon Aset Menidjmunt ítélet, C-118/11, EU:C:2012:97), jogi, kereskedelmi és pénzügyi tanácsadásról (2015. szeptember 3-i Asparuhovo Lake Investment Company ítélet, C-463/14, EU:C:2015:542; 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690) vagy egy játékos labdarúgóklubban való elhelyezéséről és megtartásáról (2018. november 29-i baumgarten sports & more ítélet, C-548/17, EU:C:2018:970).

51 Az a körülmény sem kérdőjelezheti meg a jelen ítélet 39. és 48. pontjában szereplő következtetéseket, hogy az adóalanyok arra kényszerülhetnek, hogy előfinanszírozzák azt a héát, amelyet az államnak kell fizetniük, amikor olyan egyedi szolgáltatást nyújtanak, amelynek díjazására részletekben kerül sor.

52 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a héasemlegesség elvének megfelelően a vállalkozót, aki az állam érdekében adóbeszedőként jár el, teljes egészében mentesíteni kell az azon gazdasági tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, amely maga is héaköteles (2020. október 15-i E. (Héa – adóalap-csökkentés) ítélet, C-335/19, EU:C:2020:829, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 Mindazonáltal, amint arra a főtanácsnok az indítványának 62. pontjában rámutatott, az adóalanyok szerepe nem korlátozódik a héa beszedésére. A 2006/112 irányelv 193. cikke értelmében főszabály szerint rájuk hárul az adófizetési kötelezettség, amennyiben adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végeznek, anélkül hogy e kötelezettség az ellenérték vagy legalább az áthárított adó összegének előzetes beszedésétől függne.

54 Ugyanis a 2006/112 irányelv 63. cikke szerint a héafizetési 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 héát az állami költségvetés felé, ha ügyfelétől még nem kapta meg a teljesített ügylet ellenértékét (2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet, C-274/10, EU:C:2011:530, 46. pont).

55 A fenti megfontolásokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy nem tartozik e rendelkezés hatálya alá az olyan egyedi szolgáltatásnyújtás, amely részletekben történő fizetés útján való díjazás tárgyát képezi.

A második kérdésről

56 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy fizetések ütemezéséről szóló megállapodás esetén az, hogy a díj egy részletét annak esedékessége előtt még nem fizették meg, az e rendelkezés értelmében vett nemfizetésnek minősül, és ennélfogva megalapozhatja az adóalap csökkentését.

57 Emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdése előírja az adóalap csökkentését megszűnés, felmondás, elállás, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az ügylet teljesítése utáni árengedmény esetén.

58 Amint az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, az abban foglalt esetekben e rendelkezés az adóalap, és így az adóalany által fizetendő héa összegének csökkentésére kötelezi a tagállamokat minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg. E rendelkezés a 2006/112 irányelv alapvető elvének kifejeződése, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amelyből az következik, hogy az adóhatóság a héa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany maga beszedett (2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet, C-404/16, EU:C:2017:759, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 Ami az ellenérték részleges vagy teljes meg nem fizetését illeti, az – a szerződés felbontásával vagy semmisségével ellentétben – nem jár azzal, hogy a feleket visszahelyezze a szerződés megkötése előtti helyzetükbe. Ha a nemfizetésre a teljesítés meghiúsulása vagy a szerződéstől való elállás nélkül került sor, a termék vevője vagy a szolgáltatás igénybe vevője továbbra is köteles megfizetni a megállapodás szerinti árat, az eladónak vagy a szolgáltatás nyújtójának pedig főszabály szerint továbbra is fennáll a követelése, amelyre bíróság előtt hivatkozhat. Nem zárható ki azonban, hogy az ilyen követelés valójában véglegesen behajthatatlanná válik, mivel a nemfizetést a nem végleges jellegéből fakadó bizonytalanság jellemzi (lásd ebben az értelemben: 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet, C-404/16, EU:C:2017:759, 29. és 30. pont).

60 Így az ellenértéknek a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett meg nem fizetése kizárólag azokra az esetekre vonatkozik, amikor a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kedvezményezettje nem vagy csak részben fizeti meg az olyan követelést, amelynek pedig az értékesítővel vagy a szolgáltatást nyújtóval kötött szerződés alapján meg kell felelnie (lásd ebben az értelemben: 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet, C-209/14, EU:C:2015:440, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

61 Ezen ítélkezési gyakorlat fényében meg kell állapítani, hogy a szolgáltatásnyújtásért járó díjazásnak a felek által kötött szerződésnek megfelelően részletekben történő megfizetése nem tartozik az ellenértéknek a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdésében említett meg nem fizetése esetkörébe.

62 Egyrészt ugyanis ez a fizetési mód nem változtatja meg annak a díjazásnak az összegét, amelyet az adóalanynak kapnia kell, vagy amelyet ténylegesen behajthat. E körülmények között az adóalap változatlan marad, és az adóhatóság nem szed be héa címén magasabb összeget, mint amely az adóalany díjazásának felel meg. Másrészt, mivel a díjrészlet az esedékességének időpontja előtt az nem követelhető, az ilyen helyzet nem hasonlítható össze azzal a helyzettel, amelyben a szolgáltatás igénybevevője csak részben egyenlíti ki az általa fizetendő követelést.

63 Egyébiránt, amint az már a jelen ítélet 51–. pontjában szereplő megfontolásokból kitűnik, a 2006/112 irányelv 90. cikke (1) bekezdésének értelmezése szempontjából nem releváns az a körülmény, hogy bizonyos esetekben az adóalany köteles lehet előfinanszírozni az adóhatóságnak fizetendő héát.

64 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a fizetések ütemezéséről szóló megállapodás esetén az, hogy a díj egy részletét annak esedékessége előtt még nem fizették meg, nem minősül az e rendelkezés értelmében vett nemfizetésnek, és ennélfogva nem alapozhatja meg az adóalap csökkentését.

A költségekről

65 Mivel ez az eljárás az alapügyben részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 64. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy nem tartozik e rendelkezés hatálya alá az olyan egyedi szolgáltatásnyújtás, amely részletekben történő fizetés útján való díjazás tárgyát képezi.**

2) **A 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a fizetések ütemezéséről szóló megállapodás esetén az, hogy a díj egy részletét annak esedékessége előtt még nem fizették meg, nem minősül az e rendelkezés értelmében vett nemfizetésnek, és ennélfogva nem alapozhatja meg az adóalap csökkentését.**

Aláírások