



## Határozatok Tára

EVGENI TANCHEV  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2021. szeptember 9.<sup>1</sup>

**C-9/20. sz. ügy**

**Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136  
kontra  
Finanzamt Hamburg-Oberalster**

(a Finanzgericht Hamburg [hamburgi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 66. cikk b) pontja – 167. cikk – Az előzetesen felszámított héa levonásához való jog gyakorlásának időpontja – Ipari vagy kereskedelmi célra használt ingatlanok bérbeadása és albérletbe adása”

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát az képezi, hogy az adóalany mely időpontban vonhatja le a héa megállapítása szempontjából pénzforgalmi elszámolást választó adóalany által nyújtott bérbeadási szolgáltatások után előzetesen felszámított héát.
2. Pontosabban a szóban forgó szolgáltatásokat igénybe vevő adóalany az e szolgáltatások után előzetesen felszámított adót a héairányelv<sup>2</sup> 66. cikkének b) pontjával összefüggésben értelmezett 167. cikkének látszólag megfelelően akkor vonta le, amikor a héa megállapítása szempontjából szintén pénzforgalmi elszámolást választó szolgáltatást nyújtó (a továbbiakban: pénzforgalmi elszámolást választó szolgáltatást nyújtó) részére megfizette az ellenértéket. Az ellenértéket részben lényegesen azt a bérleti időszakot követően teljesítette, amelyhez a szóban forgó ellenérték kapcsolódott. A német adóhatóság ezt követően arra hivatkozott, hogy az adót a szolgáltatásnyújtás időpontjában, vagyis abban az időpontban kellett volna levonni, amikor a bérbeadás tárgyát képező ingatlant a bérbeadási szolgáltatások igénybe vevőjeként eljáró adóalany rendelkezésére bocsátották.
3. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben két kérdést terjesztett előzetes döntéshozatalra. A Bíróság kérésének megfelelően a jelen indítványban az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés vizsgálatára szorítkozom, amelynek tárgyát a héairányelv 167. cikkének értelmezése képezi.

<sup>1</sup> Eredeti nyelv: angol.

<sup>2</sup> A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, 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).

## I. Jogi háttér

### A. Az uniós jog

#### 1. A héairányelv

4. A héairányelv 63. cikke a következőképpen szól:

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

5. A héairányelv 66. cikke a következőképpen szól:

„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. A héairányelv 167. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

7. A héairányelv 167a. cikke értelmében:

„Egy választható rendszer keretében a tagállamok előírhatják, hogy azon adóalany adólevonási jogának érvényesítését, akinek kizárólag a 66. cikk b) pontjával összhangban keletkezik héafizetési kötelezettsége, addig az időpontig kell halasztani, ameddig a számára értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás utáni héát a részére terméket értékesítő vagy a szolgáltatást nyújtó számára ki nem fizette.

[...]”

8. A héairányelv 226. cikke a következőképpen szól:

„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:

[...]

(7a) ha az adófizetési kötelezettség a 66. cikk b) pontjának megfelelően az ellenérték kézhezvételének időpontjában keletkezik, és az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, a »pénzforgalmi elszámolás« kifejezés;

[...]

## **B. A német jog**

A jelen indítvány szempontjából az alkalmazandó német jog bemutatását illetően visszautalok az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 11. pontjára.

## **II. A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

9. A Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (az alapeljárás felperese, a továbbiakban: GK) német polgári jogi társaság, a vitatott években egy ipari telek különböző bérlőknek történő bérbeadásából származó bevételekre tett szert. A GK maga is bérelte e telket a bérbeadójától. Mind a GK, mind a bérbeadója lemondott az ilyen jellegű bérbeadási tevékenységek héamentességéről, és héafizetési kötelezettséget választott. A német adóhatóság az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló német törvény, a továbbiakban: UStG) 20. §-a alapján mindkettejük számára engedélyezte, hogy az adót ne a megállapodás szerinti ellenértékek, hanem a ténylegesen átvett ellenértékek alapján számítsák ki. A GK a bérleti szerződés révén a bérbeadójának fizetett bérleti díjra vonatkozóan szabályszerű állandó összegű számlával rendelkezett.

10. 2004-től részlegesen átütemezték a bérleti díjak GK általi megfizetését. Ennek eredményeként a GK a vitatott későbbi 2013–2016-os években teljesített kifizetéseket a telek 2009–2012. évi átengedése ellenében. 2016-ban ezenkívül a bérbeadó elengedte a GK 22 462,62 euró összegű fennmaradt tartozását. E bérleti díjat tehát soha nem fizették ki.

11. Az említett kifizetések minden esetben 19% mértékű héát tartalmaztak. A GK – a kifizetések tárgyát képező bérleti időszaktól függetlenül – minden esetben a kifizetés időpontja szerinti előzetes bevallási időszakban, illetve naptári évben gyakorolta adólevonási jogát.

12. A Finanzamt Hamburg-Oberalster (hamburg-oberalsteri adóhatóság, Németország; a továbbiakban: Finanzamt) egy ellenőrzéssel kapcsolatban arra az álláspontra helyezkedett, hogy a GK-nak a bérbeadó részére fizetett bérleti díjak után előzetesen felszámított héát a bérlettel érintett azon évek vonatkozásában kellett volna levonnia, amelyekhez a kifizetések kapcsolódtak, nem pedig az olyan (későbbi) évek vonatkozásában, amelyekben az ellenértéket ténylegesen megfizette. Álláspontja szerint függetlenül attól, hogy a GK bérbeadója a héa megállapítása szempontjából pénzforgalmi elszámolást (úgynevezett Ist-Versteuerung) választott, a GK adólevonáshoz való joga a szolgáltatásnyújtás időpontjában, vagyis akkor keletkezett, amikor az ingatlant a bérleti szerződés alapján a GK rendelkezésére bocsátották. Következésképpen a Finanzamt elutasította az előzetesen felszámított héa nem megfelelő évek vonatkozásában történő levonását. Az olyan korábbi adóévek vonatkozásában, amelyekhez a Finanzamt az előzetesen felszámított héa levonását kapcsolta, az adólevonáshoz való jog a héamegállapító határozatok meghozatalának időpontjában részben már elévült, így a GK e tekintetben nem vonhatta le az előzetesen felszámított héát.

13. 2017. július 3-án a GK panaszokat nyújtott be a 2013–2016-os évekre vonatkozó 2017. június 15-i héamegállapító határozatokkal, illetve héaelőleg-megállapító határozatokkal szemben. A panaszokat 2017. november 8-án elutasították. A GK erre tekintettel keresetet indított 2017. november 28-án a kérdést előterjesztő bíróság előtt. Ebben az összefüggésben a GK előadja, hogy vitatott adómegállapító határozatok sértik a héairányelvet. A GK szerint téves az Finanzamt azon álláspontja, hogy az előzetesen felszámított héa levonásához való jog minden esetben az ügylet teljesítésének időpontjában keletkezik. Ha valamely szolgáltatást nyújtó a ténylegesen átvett ellenértékek alapján számítja ki az adóját, a szolgáltatás igénybe vevőjének az előzetesen felszámított héa levonásához való joga csak abban az időpontban keletkezik, amikor a szolgáltatás igénybe vevője megfizette az ellenértéket. A GK ezért helyesen gyakorolta adólevonási jogát minden esetben a kifizetés évében.

14. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban megállapítja, hogy az általa követett értelmezés szerint a nemzeti jog értelmében a szolgáltatás igénybe vevőjének adólevonási joga az árbevétel keletkezésekor keletkezik függetlenül attól, hogy a szolgáltatás nyújtója a héa megállapítása szempontjából a pénzforgalmi elszámolás vagy az eredményszemléletű elszámolás módszerét alkalmazza-e.<sup>3</sup> Ebből az következik, hogy helyes a Finanzamt e nemzeti jogi kérdésben képviselt álláspontja. A kérdést előterjesztő bíróság azonban bizonytalan abban, hogy a nemzeti szabályok összeegyeztethetők-e a héairányelv bizonyos rendelkezéseivel.

15. Ilyen körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv 167. cikkével az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az adólevonási jog az ügylet teljesítésének időpontjában keletkezik akkor is, ha a nemzeti jog szerint csak az ellenérték tényleges átvételének időpontjában keletkezik az értékesítőt vagy szolgáltatót terhelő adófizetési kötelezettség, és az ellenérték megfizetésére még nem került sor?
- 2) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén: ellentétes-e a [2006/112 irányelv] 167. cikkével az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az adólevonási jog nem gyakorolható azon adómegállapítási időszak vonatkozásában, amelyben az ellenérték megfizetésére sor került, ha csak az ellenérték tényleges átvételének időpontjában keletkezik az értékesítőt vagy szolgáltatót terhelő adófizetési kötelezettség, a szolgáltatás teljesítésére már egy korábbi adómegállapítási időszakban sor került, és a nemzeti jog szerint az adólevonási jog elévülés miatt már nem gyakorolható e korábbi adómegállapítási időszak vonatkozásában?”

16. Írásbeli észrevételeket a Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, a német és a svéd kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be. A felek tárgyalás tartását nem kérték, ezért tárgyalás tartására nem került sor.

17. A fenti 3. pontban foglaltaknak megfelelően a jelen indítványban e két kérdés közül az első vizsgálatára szorítkozom.

<sup>3</sup> Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 14. és 18. pontja.

### III. Elemzés

#### A. Előzetes észrevételek

18. Nem vitatott, hogy a GK megfelelt a szóban forgó előzetesen felszámított héa levonásához való jog gyakorlásának anyagi jogi követelményeinek. Az sem vitatott, hogy GK a bérbeadójával kötött bérleti szerződés révén érvényes állandó összegű számlával rendelkezett, így a szóban forgó levonások tekintetében teljesítette ezt a formai követelményt. Az alapeljárás felei közötti vita tárgyát a GK említett levonásokhoz való joga gyakorlásának helyes időpontja képezi.

19. A gyakorlatban azonban a GK esetében a Finanzamt álláspontja e levonások egy részének tényleges elvesztésével jár, mivel a levonási jog elévült egyes olyan évek vonatkozásában, amelyek tekintetében a Finanzamt álláspontja szerint el kellett volna végezni azokat.

20. A kérdést előterjesztő bíróság értelmezési nehézségei, valamint a német és a svéd kormány által előadott érvek két különböző kérdéshez kapcsolódnak.

21. Először is, a kérdést előterjesztő bíróság bizonytalan abban, hogy maga a héairányelv 167. cikke olyan kötelező szabálynak minősül-e, amelyet a tagállamoknak a héairányelv végrehajtása során követniük kell, vagy pusztán olyan „vezérelv” kifejeződése (az előzetes döntéshozatalra utaló határozat a „Leitidee” kifejezést használja), amelytől a tagállamok eltérhetnek a héairányelv végrehajtása során. A kérdést előterjesztő bíróság ezen álláspont esetleges alátámasztása érdekében utal a héairányelv elfogadásának időpontjában a héairányelv 167. cikke előzményének minősülő rendelkezéséről, azaz a hatodik héairányelv 17. cikkének (1) bekezdéséről szóló tanácsi jegyzőkönyvben rögzített nyilatkozatra.

22. Másodsor, a német és a svéd kormány is lényegében azzal érvel, hogy a héairányelv 167. cikkében „az adólevonás joga keletkezésének időpontjára” való utalást úgy kell érteni, hogy az arra az időpontra utal, amikor eltérés alkalmazása hiányában a héairányelv 63. cikke alapján a levonható adóra vonatkozóan fizetési kötelezettség keletkezik, tehát a héairányelv 66. cikkének b) pontja szerinti mindennemű nemzeti eltérést figyelmen kívül hagynak.

23. Először is, a kérdést előterjesztő bíróság által a héairányelv 167. cikkének kötelező jellegével kapcsolatban megfogalmazott kételyekkel foglalkozom. Az alapügy tényállására, különösen pedig a német és a svéd kormány által felhozott érvekre tekintettel úgy vélem, hasznos röviden megvizsgálni, hogy héa szempontjából milyen bánásmód következne a héairányelv 167. cikke világos és egyértelmű szövegének azon adóalanyra történő közvetlen alkalmazásából, amely szolgáltatásokat vesz igénybe olyan másik adóalanytól, amely az alapügyben szóban forgó német „Ist-Besteuerunghoz” hasonló, a 66. cikk b) pontja szerinti nemzeti eltéréssel összhangban a héa megállapítása szempontjából pénzforgalmi elszámolást követ, mielőtt rátérnék a német és a svéd kormány által felhozott egyes érvekre, és kifejteném, hogy álláspontom szerint miért nem meggyőzőek ezek az érvek.

## **B. A héairányelv 167. cikkének kötelező jellegéről**

24. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban arra az álláspontra helyezkedik, hogy a német héaszabályok ellentétesek a héairányelv 167. cikke szöveg szerinti szigorú alkalmazásával.<sup>4</sup>

25. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a német héaszabályozás összeegyeztethető lehetne az uniós joggal, ha a héairányelv 167. cikke nem kötelező, pusztán vezérelvnek minősül, és kifejezetten arra keresi a választ, hogy a héairányelv 167. cikke ezen értelmezésének alátámasztása érdekében lehet-e hivatkozni a hatodik irányelv<sup>5</sup> 17. cikkének (1) bekezdéséről szóló tanácsi jegyzőkönyvben rögzített nyilatkozatra.<sup>6</sup> A Tanács és a Bizottság e nyilatkozatban megállapítja, hogy a tagállamok eltérhetnek az 17. cikk (1) bekezdésében szereplő általános szabálytól, ha termék értékesítőjét vagy a szolgáltatás nyújtóját a bevételei alapján adóztatják.<sup>7</sup>

26. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben utal a Bíróság 2008. június 19-i Bizottság kontra Luxemburg ítéletére,<sup>8</sup> amelyben a Bíróság elismerte, hogy ezen irányelv valamely rendelkezése értelmezésének alátámasztása céljából hivatkozni lehet a Tanácsnak és a Bizottságnak a 96/71/EK irányelv<sup>9</sup> elfogadása időpontjában a Tanács jegyzőkönyvében rögzített nyilatkozatra; a kérdést előterjesztő bíróság azonban azt is megjegyzi, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint ilyen nyilatkozatra általában nem lehet hivatkozni, ha a kérdéses rendelkezés szövegében nincs hivatkozás a nyilatkozat tartalmára.<sup>10</sup> Sem a német kormány, sem a svéd kormány nem próbált észrevételeiben arra hivatkozni, hogy a héairányelv 167. cikke pusztán vezérelv, és nem állították azt sem, hogy a jelen indítvány 25. pontjában említett nyilatkozat azt jelenti, hogy ezen irányelv 167. cikke nem köti a tagállamokat.

27. Hozzáteszem, hogy a hatodik héairányelvről szóló tanácsi jegyzőkönyvben szereplő, a kérdést előterjesztő bíróság által kifejezetten említett nyilatkozaton felül a Tanács és a Bizottság egy másik, a 167a. cikkre vonatkozó nyilatkozata is szerepel az e rendelkezésnek a 2010/45/EU irányelvben<sup>11</sup> való elfogadásával kapcsolatos tanácsi jegyzőkönyvben. A nyilatkozat a következőképpen szól: „A Tanács és a Bizottság kijelenti, hogy a tagállamok eltérhetnek a 2006/112/EK irányelv 167. cikkében szereplő elvtől, ha a termék értékesítőjének vagy a szolgáltatás nyújtójának adófizetési kötelezettsége az ellenérték átvételekor keletkezik”.<sup>12</sup>

<sup>4</sup> Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 20. pontjának utolsó előtti mondata.

<sup>5</sup> A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

<sup>6</sup> A héairányelv 167. cikke lényegében megegyezik az előzményének minősülő rendelkezéssel, azaz a hatodik héairányelv 17. cikkének (1) bekezdésével.

<sup>7</sup> A nyilatkozat német nyelvű változatát a Frye in Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm. 47.1, 1. lábjegyzet (169. frissítés – 2016. október) tartalmazza.

<sup>8</sup> C-319/06, EU:C:2008:350 (a továbbiakban: Luxemburg ítélet).

<sup>9</sup> A munkavállalók szolgáltatások nyújtása keretében történő kiküldetéséről szóló, 1996. december 16-i 96/71/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 1997. L 18., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 5. fejezet, 2. kötet, 431. o.; helyesbítés: HL 2015. L 111., 34. o.).

<sup>10</sup> A kérdést előterjesztő bíróság kifejezetten utal a következő ítéletekre. 1988. február 23-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (429/85, EU:C:1988:83, 9. pont); 1991. február 26-i Antonissen ítélet (C-292/89, EU:C:1991:80, 18. pont); 1997. május 29-i VAG Sverige ítélet (C-329/95, EU:C:1997:256, 23. pont); 1998. december 3-i Generics (UK) és társai ítélet (C-368/96, EU:C:1998:583, 26. pont).

<sup>11</sup> A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 2006/112/EK irányelvnek a számlázás szabályai tekintetében történő módosításáról szóló, 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelv (HL 2010. L 189., 1. o.; a továbbiakban: számlázásra vonatkozó irányelv).

<sup>12</sup> Idézi Ben Terra, Kajus: Commentary on European VAT, 1595. o. Lásd az Európai Unió Tanácsa (GAZDASÁGI és PÉNZÜGYEK) Brüsszelben, 2010. július 13-án tartott 3027. sz. ülésének jegyzőkönyvét.

28. Álláspontom szerint a jelen indítvány 25. és 27. pontjában említett két nyilatkozat egyike sem igazolhatja azt az elgondolást, amely szerint a héairányelv 167. cikkét egyszerű vezérelnék kell tekinteni, vagy hogy az a tagállamok számára jogot biztosít az e rendelkezés egyértelmű szövegétől történő eltéréshez.

29. A Bíróság több alkalommal foglalkozott a másodlagos jog elfogadásakor a Tanács jegyzőkönyvében rögzített megállapítások értelmezés szempontjából képviselt értékével. A Bíróság az 1988. február 23-i Bizottság kontra Olaszország ítéletében<sup>13</sup> már megállapította, hogy „a Tanács nyilatkozatán alapuló értelmezés nem eredményezhet [a szóban forgó másodlagos jog vonatkozó rendelkezésének] szövegéből következő értelmezéstől eltérő értelmezést.”

30. Ezt követően a Bíróság az 1991. február 26-i Antonissen ítéletében<sup>14</sup> megállapította, hogy „[a szóban forgó másodlagos jogszabály elfogadásakor a Tanács jegyzőkönyvében rögzített valamely nyilatkozatot] nem lehet a másodlagos jog rendelkezésének az értelmezéséhez felhasználni, ha [...] semmilyen formában nem jelenik meg az említett rendelkezés szövegében, és ezért nincs jogi hatálya”, és hogy e nyilatkozatnak „ezért nincs jogi hatálya”.

31. A Tanács jegyzőkönyvében szereplő nyilatkozatoknak a másodlagos jog értelmezése céljából történő felhasználására vonatkozó Antonissen szabály azóta megerősítést nyert számos, mind a Luxemburg ítélet előtt, mind pedig azt követően hozott ítéletben, amelyek tárgya változatos, többek között a különböző tagállamok anyavállalatai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerétől<sup>15</sup> a hibás termékekért való felelősségig,<sup>16</sup> a gépjárművek kötelező felelősségbiztosításáig,<sup>17</sup> és a mezőgazdasági termelők számára a közös agrárpolitika keretében rendelkezésre álló közvetlen támogatási rendszerekig,<sup>18</sup> valamint többek között a különböző héairányelvek értelmezéséig is terjed.<sup>19</sup> Az Antonissen szabály tehát megszilárdult a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában.

32. Álláspontom szerint nyilvánvaló, hogy a hatodik héairányelv 17. cikkének (1) bekezdéséről és a héairányelv 167a. cikkéről szóló tanácsi jegyzőkönyvekben szereplő két nyilatkozat egyike sem felel meg az Antonissen szabálynak. A hatodik héairányelv 17. cikkének (1) bekezdése és a héairányelv 167. cikke a legcsekélyebb mértékben sem utal a szóban forgó nyilatkozatokra.

33. A Bíróság azonban a Luxemburg ítéletben elismerte, hogy a Tanácsnak és a Bizottságnak a 96/71 irányelv elfogadásakor a Tanács jegyzőkönyvében rögzített nyilatkozatára hivatkozni lehet az ezen irányelv valamely rendelkezésében szereplő kifejezés értelmezésének alátámasztására. E nyilatkozat „A 96/71 irányelv 3. cikkének (10) bekezdéséről szóló 10. számú nyilatkozat” címet viselte, és az e rendelkezésben szereplő, „közrendre vonatkozó rendelkezések” kifejezés értelmezését pontosította.

<sup>13</sup> 429/85 ügy, EU:C:1988:83, 9. pont. Lásd még: 2003. október 16-i Flughafen Hannover-Langenhagen ítélet (C-363/01, EU:C:2003:548, 51. pont).

<sup>14</sup> C-292/89, EU:C:1991:80, 17. és 18. pont.

<sup>15</sup> 2000. június 8-i Epsom Europe ítélet (C-375/98, EU:C:2000:302, 26. pont).

<sup>16</sup> 2006. január 10-i Skov és Bilka ítélet (C-402/03, EU:C:2006:6, 41. és 42. pont).

<sup>17</sup> 2007. április 19-i Farrell ítélet (C-356/05, EU:C:2007:229, 31. pont).

<sup>18</sup> 2013. március 14-i Agrargenossenschaft Neuzelle ítélet (C-545/11, EU:C:2013:169, 52. pont).

<sup>19</sup> 2006. június 15-i Bizottság kontra Finnország ítélet (C-249/05, nem tették közzé, EU:C:2006:411, 51. és 52. pont); 2009. október 22-i Swiss Re Germany Holding ítélet (C-242/08, EU:C:2009:647, 62. pont); 2020. december 17-i Weg Tevesstraße ítélet (C-449/19, EU:C:2020:1038, 44. pont).

34. A 96/71 irányelv 3. cikkének (10) bekezdése nem utal a nyilatkozatra, aminek következtében úgy tűnik, hogy a Luxemburg ítélet ellentétes a Bíróság Antonissen ítéletben kialakított ítélkezési gyakorlatával. Ez utóbbi ítélettel ellentétben azonban a Luxemburg ítéletben szóban forgó nyilatkozat az adott kifejezés pontos jelentésének egyidejű magyarázatával szolgált. Nem kívánta *módosítani* sem a szóban forgó rendelkezés tartalmát, sem pedig a kifejezésben használt szavak jelentését. Ezenkívül – amint arra Trstenjak főtanácsnok a Bizottság kontra Luxemburg ügyre vonatkozó indítványában rámutatott – a 10. számú nyilatkozat nem ellentétes a közrend fogalmával, hanem sokkal inkább a kivétel tartalmi összetevőit határozza meg a Bíróság ítélkezési gyakorlatával összhangban álló módon.<sup>20</sup>

35. Ezenfelül a Luxemburg ítélet tárgyát a kötelezettségszegés megállapítása iránti olyan ügy képezte, amelyet a Bizottság azért indított, mert Luxemburg nem teljesítette a szóban forgó irányelv releváns rendelkezéséből és a Szerződés releváns rendelkezéseiből eredő kötelezettségeit. A „közrendre vonatkozó rendelkezések” kifejezés a tagállamoknak címzett olyan rendelkezésben<sup>21</sup> szerepelt, amely eltérést engedett számukra a 96/71 irányelv 3. cikkének (1) bekezdésében szereplőkön kívüli egyes, „munkaviszonyra vonatkozó szabályok” alkalmazása alól. A szóban forgó nyilatkozat azt az álláspontot támasztotta alá, hogy a tagállamok a Luxemburg által hivatkozott értelmezésnél korlátozottabb mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek. Ahogyan arra Trstenjak főtanácsnok a Luxemburg ügyre vonatkozó indítványában rámutatott, a luxemburgi kormány a Tanácsban képviselt tagállam alkotmányos képviselőjeként nem tagadhatja, hogy tudomása van az 10. számú nyilatkozatról. Az tehát, hogy az 10. számú nyilatkozatot nem tették közzé az *Európai Unió Hivatalos Lapjában*, nem csökkentette annak jogi jelentőségét az e tagállammal szembeni ügyben.

36. Ezzel szemben a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában hivatkozott nyilatkozat szöges ellentétben áll a héairányelv 167. cikkének egyértelmű szövegével, ahogyan a Tanácsnak a héairányelv 167a. cikkéről szóló jegyzőkönyvben szereplő, e rendelkezés elfogadásával összefüggésben tett nyilatkozat is. A jelen ügyben az e nyilatkozatok bármelyikére a héairányelv 167. cikke kötelező jellegének megcáfolása céljából történő hivatkozás a Bíróság előtt folyamatban lévő ügyben hátrányosan érintené az adóalanyt, amelytől nem lehet elvárni, hogy a Tanács olyan belső dokumentumai után kutasson, mint a tanácsi jegyzőkönyvek. Ahogyan azt a Bíróság a Denkavit International ítéletben<sup>22</sup> és a Gaz de France – Berliner Investissement ítéletben<sup>23</sup> megállapította: „[A jogi rendelkezések] ugyanis a jogalanyoknak szólnak, akiknek a jogbiztonság elvének követelményeivel összhangban tudniuk kell bízni azok tartalmában”.

37. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban továbbá arra az álláspontra helyezkedik, hogy a hatodik héairányelv 17. cikkének (1) bekezdéséről szóló tanácsi jegyzőkönyvben szereplő nyilatkozatnak a héairányelv értelmezése céljából történő felhasználhatósága szempontjából „az a döntő, hogy a [...] nyilatkozat tartalma kifejeződik-e a [héairányelv] rendelkezéseiben”. Álláspontja szerint ez nem vonatkozik a 167. cikkre, de kérdésként veti fel, hogy a hatodik héairányelv 17. cikkének (1) bekezdéséről szóló tanácsi jegyzőkönyvben szereplő nyilatkozat kifejeződhetett volna-e a héairányelv 226. cikkének (7a) bekezdésében.<sup>24</sup>

<sup>20</sup> Lásd: Trstenjak főtanácsnok Bizottság kontra Luxemburg ügyre vonatkozó indítványa (C-319/06, EU:C:2007:516, 45. pont).

<sup>21</sup> A 96/71 irányelv 3. cikkének (10) bekezdése.

<sup>22</sup> 1996. október 17-i Denkavit és társai ítélet (C-283/94, C-291/94 és C-292/94, EU:C:1996:387, 29. pont).

<sup>23</sup> 2009. október 1-jei ítélet (C-247/08, EU:C:2009:600, 39. pont).

<sup>24</sup> Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 26. pontja.



38. Álláspontom szerint legalább négy határozott ok támasztja alá azt, hogy a héairányelv 226. cikkének (7a) bekezdése miért nem szolgálhatja e cél megvalósítását.

39. Először is, az Antonissen szabálynak megfelelően a nyilatkozatra a szóban forgó rendelkezésben kell hivatkozni. A kérdést előterjesztő bíróság által említett nyilatkozat a hatodik héairányelv 17. cikkének (1) bekezdésére, míg az általam a jelen indítvány 27. pontjában említett nyilatkozat a héairányelv 167. cikkére vonatkozik; ennél fogva a héairányelv 226. cikkének (7a) bekezdésében szereplő hivatkozás nem teljesítené ezt a követelményt.

40. Másodszor, a héairányelv 226. cikkének (7a) bekezdése e nyilatkozatok egyikére sem utal.

41. Harmadszor, az Antonissen szabály a Tanács jegyzőkönyvében az értelmezendő rendelkezés elfogadásakor rögzített nyilatkozatokra alkalmazandó. Egyértelmű, hogy az egyidejűsége vonatkozó e követelmény a héairányelv 167. cikkét illetően a két nyilatkozat egyike tekintetében sem teljesül. Ami a kérdést előterjesztő bíróság által említett, a hatodik héairányelv 17. cikkének (1) bekezdésére vonatkozó nyilatkozatot illeti, elméletileg azzal lehetne érvelni, hogy az említett cikk elfogadásával egyidejűleg tett nyilatkozat a héairányelv elfogadása során valamilyen módon és bizonyos eszközökkel bekerült a jogutód rendelkezésbe.<sup>25</sup> Nem látom be, hogyan képzelhető el olyan érv, hogy ez megtörtént a héairányelv 226. cikke (7a) bekezdésének beillesztésével, amikor e rendelkezést a 2010/45 irányelv elfogadásával összefüggésben, közel négy évvel a héairányelv elfogadását követően iktatták be. Hasonlóképpen, a héairányelv 167a. cikkéről szóló tanácsi jegyzőkönyvben a számlázásra vonatkozó irányelv elfogadásakor rögzített nyilatkozat elfogadása sem a héairányelv 167. cikkének elfogadásával egy időben történt.

42. Negyedszer, a héairányelv 226. cikke (7a) bekezdésének tartalma és keletkezéstörténete nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy a 167. cikk nem köti a tagállamokat. A héairányelv 226. cikkének (7a) bekezdése értelmében a számlán a megfelelő adatokat kell feltüntetni annak biztosítása érdekében, hogy minden adóalany megtudhassa, a pénzforgalmi elszámolást választó termékértékesítő vagy szolgáltatást nyújtó által értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás után előzetesen felszámított héát mely időpontban vonhatja le. Megjegyzendő, hogy legalább egy neves német héajogi szakértő arra az álláspontra helyezkedett, hogy a 226. cikk (7a) bekezdésének elfogadása e rendelkezés megfogalmazása szerint a jövőre nézve kötelezővé teszi a héairányelv 167. cikkének alkalmazását.<sup>26</sup>

43. Mindezen okok miatt úgy vélem, hogy a tanácsi jegyzőkönyvben szereplő, a hatodik héairányelv 17. cikkének (1) bekezdésére és a héairányelv 167a. cikkére vonatkozó nyilatkozatok nem használhatók fel a héairányelv 167. cikkének értelmezéséhez, és nem rendelkeznek jogi hatállyal.

<sup>25</sup> Ez a nyilatkozat azért sem releváns, mert nem felel meg a jelen indítvány 30. pontjában említett Antonissen szabálynak. A hatodik héairányelv 17. cikkének (1) bekezdése nem utal erre a nyilatkozatra. Ezenfelül a héairányelv 167. cikke jelenlegi szövegéből következő értelmezéstől eltérő értelmezést eredményezne. Lásd a jelen indítvány 29. pontjában említett, Bizottság kontra Olaszország ítéletet.

<sup>26</sup> Lásd: Frye in Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm. 47–47.1 és 49 (169. frissítés – 2016. október). Ugyanennek tárgyalását illetően lásd még: H. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80–81 (170. frissítés – 2017. január). Ahogyan azt a jelen indítvány 72–76. pontjában kifejtettem, nem osztom Frye és Stadie azon álláspontját, amely szerint a héairányelv 167. cikke nem volt kötelező a 226. cikk (7a) bekezdésének beiktatása előtt.

### ***C. A héairányelv 66. cikkének b) pontja és 167. cikke szerinti német eltérés alkalmazása pénzforgalmi elszámolást választó szolgáltatást nyújtó esetén***

44. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint GK bérbeadója engedélyt kért és kapott a német adóhatóságtól, hogy a héa megállapítása szempontjából pénzforgalmi elszámolást alkalmazzon. Ennek megfelelően a bérbeadóval szemben a GK-tól kapott bérleti díj vonatkozásában a héafizetési kötelezettség akkor keletkezett, amikor a bérbeadó átvette a bérleti díjat.

45. A 167. cikk egyértelmű szövege szerint a GK ezzel összefüggő adólevonási joga ugyanebben az időpontban, vagyis akkor keletkezik, amikor a különböző bérleti időszakokra a tartozását megfizette, és a bérbeadó a szóban forgó összeget megkapta.

46. Rámutatok arra, hogy ezt nem befolyásolja az, hogy a GK a héa megállapítása szempontjából szintén pénzforgalmi elszámolást választott. Ugyanez lenne a helyzet, ha a GK a héa megállapítása szempontjából eredményszemléletű elszámolást alkalmazott volna, ami a 167. cikk világos és egyértelmű szövegének pusztán alkalmazásából következik, *ha a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója (vagyis a kifizetés címzettje) pénzforgalmi elszámolást alkalmazó adóalany*, és az adott termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó héafizetési kötelezettség vele szemben tehát a kifizetés időpontjában keletkezett. A termékek *vevője* vagy a szolgáltatások *igénybe vevője* által a fizetendő héa elszámolása céljából alkalmazott módszer e tekintetben nem releváns.<sup>27</sup>

### ***D. A felek által a Bíróság elé terjesztett észrevételekben szereplő lényeges kérdésekről***

#### ***1. A héairányelv 63. cikke határozza meg az előzetesen megfizetett héa levonásának időpontját***

47. A német kormány a Bírósághoz benyújtott írásbeli észrevételeiben azzal érvel, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre nemleges választ kell adni.

48. Ezen álláspont alátámasztása céljából a német kormány azzal érvel, hogy a héairányelv 63. cikke rögzíti azt az alapelvet, amely szerint a héafizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik. A 167. cikk pedig az adólevonási jog keletkezését ehhez az időponthoz köti. Az adófizetési kötelezettség és az adólevonási jog ugyanabban az időpontban keletkezik. Így adófizetési kötelezettség és ugyanebben az időpontban levonáshoz való jog keletkezik. A német kormány álláspontja szerint azonban nem feltétlenül igaz ez akkor, ha valamely tagállam él a héairányelv 66. cikkének b) pontjában biztosított azon lehetőséggel, hogy eltérjen a héairányelv 63. cikkében rögzített alapelvtől azáltal, hogy a németországi „Ist-Versteuerunghoz” hasonló pénzforgalmi elszámolási rendszert vezet be. Ilyen körülmények között a szolgáltatás igénybe vevője a héa megállapítása szempontjából az eredményszemléletű elszámolás alapján (azaz a szolgáltatásnyújtás időpontjában, pontosabban Németországban a „Soll-Versteuerung” rendszer keretében) még akkor is levonhatja a héát, ha e szolgáltatásokat a német „Ist-Versteuerung” rendszer keretében adóztatott szolgáltatásnyújtótól kapja, ahogyan az a GK esetében történt.

<sup>27</sup> Ez nem tér el a héairányelv német nyelvi változata (vagy egyébként a bolgár, a dán, a francia vagy a svéd nyelvi változat) alapján.

49. Ezen a ponton meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 167. cikkének német kormány általi értelmezése szöges ellentétben áll e rendelkezés egyértelmű szövegével. A héairányelv 167. cikke (a termékek beszerzője vagy a szolgáltatás igénybe vevője esetében az előzetesen felszámított héa) levonásának időpontját az (termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója) ahhoz kapcsolódó *héafizetési kötelezettsége* keletkezésének időpontjához köti. Ezt az időpontot a héairányelv 62. cikkének (2) bekezdése konkrétan úgy határozza meg, hogy az az időpont, „amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés időben később is történhet”. A héairányelv 167. cikke tehát olyan általános szabályt és általános elvet fejezi ki, amelyek értelmében az előzetesen felszámított héa igénybe vevő általi levonása ügyleti alapon megfelel azon időpontnak, amikor az áthárított héára vonatkozóan az értékesítőt vagy a szolgáltatásnyújtót terhelő adófizetési kötelezettség keletkezik. E tekintetben a 167. cikk nem részesíti előnyben a héairányelv 63. cikkében rögzített elvet az ezen irányelv 64–66. cikkében rögzített módosításokkal, kivételekkel vagy eltérésekkel szemben.

50. A héairányelv 63. cikke nem pusztán azt az általános szabályt rögzíti (a héairányelv 64–66. cikkében rögzített módosításokra, kivételekre és eltérésekre is figyelemmel), hogy a „héafizetési kötelezettség” mikor keletkezik. E rendelkezés azt az általános szabályt is rögzíti, hogy az „adóztatandó tényállás” – amely a héairányelv 62. cikkének (1) bekezdésében szereplő meghatározás szerint „az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak” – mikor valósul meg. A héairányelv 63. cikke értelmében az „adóztatandó tényállás” akkor valósul meg és a „héafizetési kötelezettség” is abban az időpontban keletkezik, „amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik”. Az adóztatandó tényállás megvalósulásának időpontját nem módosítja a héairányelv 64–66. cikke, míg az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontja e módosításoktól, kivételektől és eltérésektől *függ*.

51. Arra is rámutatnak, hogy ha az uniós jogalkotó szándéka az lett volna, hogy az adólevonási jog mindig a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás időpontjában keletkezzen – amint azt a német kormány látszólag állítja –, az adólevonási jog gyakorlásának időpontját ahhoz az adóztatandó tényálláshoz köthette volna, amelyet nem módosítanak a héairányelv 64–66. cikkének különös szabályai, nem pedig az e szabályok *hatálya alá tartozó* adófizetési kötelezettség időpontjához.

52. A héairányelv 167. cikkének egyértelmű szövegéből tehát az következik, hogy amennyiben a szolgáltatás nyújtóját terhelő, (áthárított) héára vonatkozó fizetési kötelezettség keletkezésének időpontját ezen irányelv 64., 65. vagy 66. cikke alapján kell meghatározni, a szolgáltatás igénybe vevőjének ezzel összefüggő adólevonási joga ugyanebben az időpontban keletkezik. Ez összhangban áll az 167. cikk szövegösszefüggésével is.

53. Ezt támasztja alá a Bíróságnak a héairányelv 65. cikkével összefüggésben értelmezett 167. cikkének alkalmazására vonatkozó ítélkezési gyakorlata is. A héairányelv 65. cikke értelmében az „adófizetési kötelezettség” az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően, amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően. A Bíróság a 2014. március 13-i FIRIN ítéletben<sup>28</sup> és a 2018. május 31-i Kollroß és Wirtl ítéletben<sup>29</sup> olyan helyzetekkel foglalkozott, amelyekben a vevő soha nem teljesített termékértékesítés tekintetében fizetett előleget a termék értékesítője részére. A Bíróság a Kollroß és Wirtl ítéletben emlékeztetett arra, hogy „a [héairányelv] 167. cikke értelmében az előzetesen felszámított héa levonásához való jog abban az időpontban keletkezik,

<sup>28</sup> C-107/13, EU:C:2014:151.

<sup>29</sup> C-660/16 és C-661/16, EU:C:2018:372.

amikor az adófizetési kötelezettség keletkezik”, és megállapította, hogy a héairányelv 65. cikkében szereplő bizonyos feltételek teljesülése esetén adólevonási jog keletkezik, és az ezen előleget megfizető adóalanynak jogában áll gyakorolni az említett jogot attól az időponttól kezdve, hogy az előleget a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója átveszi.<sup>30</sup>

54. A német kormány nem adott elő olyan indokot, amely igazolná, hogy a héairányelv 167. cikke ezen irányelv 65. cikke esetében az említett irányelv 66. cikkének b) pontjához képest eltérő módon lenne alkalmazandó.

## 2. A héairányelv 167. cikkének rendszertani összefüggéseiről

55. A német kormány elismeri, hogy a héairányelv 167. cikkének az irányelv rendszertani összefüggéseinek figyelembevételével történő olvasata arra a fenti 44. és azt követő pontokban tárgyalt értelmezésre engedhet következtetni, hogy az adólevonási jog a szóban forgó héára vonatkozó, a termék értékesítőjét vagy a szolgáltatás nyújtóját terhelő adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában keletkezik, akkor is, ha a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója a német „Ist-Versteuerung” szerinti pénzforgalmi elszámolást választotta. A német kormány azonban azt állítja, hogy álláspontját alátámasztják a héairányelv 167. és azt követő cikkeinek, különösen pedig a héairányelv 167a. cikkének rendszertani összefüggései. Röviden megfogalmazva, a német kormány azzal érvel, hogy a héairányelv 167a. cikkének (1) bekezdése lehetővé teszi a héairányelv 167. cikkében foglalt alapvető szabálytól való eltérést, és hogy ezen eltérés, következésképpen pedig e rendelkezés elveszteni célját, ha a héairányelv 66. cikkének b) pontjával összefüggésben értelmezett 167. cikke szerinti adólevonási jog az említett irányelv 167a. cikke szerinti eltérés alkalmazását megelőzően is, a kifizetéskor keletkezne. A német kormány továbbá utal a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatára, amely szerint az uniós jogi rendelkezéseket nem lehet olyan módon értelmezni, amely kiüresítené azokat.

56. Úgy vélem, hogy ez az érv téves. Valójában ugyanis nem helytálló, hogy a héairányelv 167a. cikke kiüresedne vagy elveszítené célját, ha az irányelv 167. cikkét úgy kellene érteni, mint ami e rendelkezés egyértelmű szövegéből adódik. Számomra tehát úgy tűnik, hogy a német kormány érvelése téves előfeltevéseken alapul.

57. A héairányelv 167. cikke a termék *beszerzője* vagy a szolgáltatás *igénybe vevője* adólevonási jogának keletkezését ahhoz az időponthoz köti, amelyben a termék értékesítőjének vagy a szolgáltatás nyújtójának az adófizetési kötelezettsége keletkezik. Amennyiben e rendelkezés az ezen irányelv 66. cikkének b) pontjával összefüggésben alkalmazandó, vagyis ha a *termék értékesítője* vagy a *szolgáltatás nyújtója* pénzforgalmi elszámolást alkalmaz, a termék *beszerzőjének* vagy a *szolgáltatás igénybe vevőjének* az előzetesen felszámított hea levonásához való joga akkor keletkezik, amikor a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója átveszi az ellenértéket (ami egybeesik azzal az időponttal, amikor a termékek beszerzője vagy a szolgáltatás igénybe vevője kifizetést teljesít). A termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybe vevője által az áthárított hea elszámolására általában alkalmazott – pénzforgalmi vagy eredményszemléletű – módszer ezt nem befolyásolja. A 167. cikk értelmében a termék értékesítőjének, illetve a szolgáltatás nyújtójának és a termék beszerzőjének, illetve a szolgáltatás igénybe vevőjének a szóban forgó *ügyletet* következetesen kell kezelnie.

<sup>30</sup> Ua., 37. és 48. pont. A héairányelv 65. cikkét – mint a 63. cikk alóli kivételt – szigorúan kell értelmezni, és az nem alkalmazható, ha az értékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése bizonytalan az előlegfizetés időpontjában. Ua., 39–41. pont. Lásd azonos tekintetben a FIRIN ítélet 37–39. és 42. pontját.

58. Ettől való eltérésként a 167a. cikk lehetővé teszi a tagállamok számára annak előírását, hogy azon adóalany, amely a *termék értékesítőjeként* vagy a *szolgáltatás nyújtójaként* az áthárított hía elszámolása tekintetében pénzforgalmi elszámolást alkalmaz, ezt az elszámolási módszert köteles alkalmazni akkor is, amikor levonja a *beszerzett* termékek és az *igénybe vett* szolgáltatások után előzetesen felszámított héát. A 167a. cikk tehát megköveteli a szóban forgó *adóalany* következetes kezelését.

59. Szemléltetésképpen:

Az „A” adóalany a héairányelv 66. cikkének b) pontja szerinti nemzeti eltéréssel összhangban a hía megállapítása szempontjából pénzforgalmi elszámolást alkalmaz. Így tesz a „B” adóalany is.

A „C” adóalany a héairányelv 63. cikkének megfelelően eredményszemléletű elszámolást alkalmaz.

Az „A” adóalany a „B” adóalany és a „C” adóalany által teljesített szolgáltatásokat vesz igénybe. A 44. és azt követő pontokban foglaltaknak megfelelően „A” adóalany adólevonási joga a „B” adóalany által nyújtott szolgáltatások kifizetésének az időpontjában és a „C” adóalany által nyújtott szolgáltatások teljesítésének az időpontjában keletkezik.

Habár az nem módosítja a „B” adóalany által nyújtott szolgáltatások után előzetesen felszámított hía tekintetében az „A” adóalanyt megillető adólevonási jog gyakorlásának időpontját, ha a szóban forgó tagállam él az 167a. cikk szerinti lehetőségével, és arra kötelezi az „A” adóalanyt, hogy a levonáshoz való jog gyakorlását halassza el a kifizetés teljesítéséig, ez *módosítja* a „C” adóalany által nyújtott szolgáltatások után előzetesen felszámított hía levonásához való jog gyakorlásának időpontját. Így az „A” adóalany az említett adólevonásokat a kifizetésig elhalasztja.

60. Nincs tehát ténybeli alapja annak, amikor a német kormány azt állítja, hogy a héairányelv 167a. cikke kiüresedne, ha a 167. cikket szó szerint kellene értelmezni. Ezt az érvet tehát el kell utasítani.

### 3. A héairányelv 167a. cikkének és 226. cikke (7a) bekezdésének keletkezéstörténetéről

61. A német kormány azzal érvel, hogy a héairányelv 167a. cikkének és 226. cikke (7a) bekezdésének keletkezéstörténete megerősíti az álláspontját.

62. E tekintetben rámutat arra, hogy a héairányelv 167a. cikkének beillesztését megelőzően egyes tagállamok eltérhettek ezen irányelv 167. cikkétől. A német kormány e tekintetben utal a 2007/133/EK tanácsi határozatra,<sup>31</sup> amellyel a Tanács a 395. cikk (1) bekezdése alapján engedélyezte Észtország, Szlovénia, Svédország és az Egyesült Királyság számára, hogy bizonyos egyszerűsített pénzforgalmi elszámolási rendszereket alkalmazzanak. A német kormány előadja, hogy ezt az eltérési lehetőséget valamennyi tagállamra kiterjesztették azáltal, hogy a számlázásra vonatkozó irányelv elfogadásával a héairányelvbe beillesztették a 167a. cikket. A német kormány továbbá azzal érvel, hogy az előzetes egyedi engedélyekre és a héairányelv 167a. cikkének billesztésére sem lett volna szükség, ha az adólevonási jog a héairányelv 167. cikke alapján a fizetés időpontjában keletkezne.

<sup>31</sup> Az közös hozzáadottértékadó-rendszerről tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikkétől eltérő különös intézkedés alkalmazásának Észtország, Szlovénia, Svédország és az Egyesült Királyság részére történő engedélyezéséről szóló 2007. január 30-i tanácsi határozat (HL 2007. L 57., 12. o.). A német kormány által említett határozaton kívül a Tanács több más hasonló tartalmú, pénzforgalmi elszámolási rendszert engedélyező határozatot is elfogadott, beleértve a 2009/938/EU, 2009/939/EU és 2009/1022/EU tanácsi határozatokat is.

63. Nem osztom a német kormány álláspontját, amely álláspontom szerint téves jogalkalmazáson alapul. A héairányelv 167. cikke akként rendelkezik, hogy az adólevonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, ami ezen irányelv 63–66. cikke szerint vagy az értékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás időpontjában (63. cikk), a fizetés időpontjában (a 66. cikk b) pontja vagy előlegfizetés esetén a 65. cikk szerinti nemzeti eltérés) vagy bizonyos egyéb időpontokban (például a 66. cikk a) pontja és a 66. cikk c) pontja) lehet.

64. Amint a 59. pontban bemutatott példában szerepel, bármely adóalany esetében – függetlenül attól, hogy a héa megállapítása szempontjából eredményszemléletű elszámolást vagy a héairányelv 66. cikkének b) pontja szerinti nemzeti eltérésnek megfelelően pénzforgalmi elszámolást követnek – az előzetesen felszámított héa levonásához való jog olyan ügyletek tekintetében gyakorolható, amelyekben az adófizetési kötelezettség a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás időpontjában (a héairányelv 63. cikke alapján) vagy a fizetés időpontjában (a héairányelv 66. cikkének b) pontja vagy – bár nem közvetlenül releváns a jelen ügyben – a héairányelv 65. cikke szerinti nemzeti eltérés) keletkezik.

65. A héairányelv 167a. cikkének beillesztése és a pénzforgalmi elszámolási rendszerekre vonatkozó előzetes egyedi engedélyeknek az elfogadása ezen csak bizonyos korlátozott esetekben változtatott. Ezek a korábbi pénzforgalmi elszámolási rendszerek, amelyek csak olyan kisebb vállalkozásokra vonatkoztak, amelyek éves forgalma nem haladott meg egy bizonyos felső határt, választható rendszerek voltak, amelyek alkalmazását az arra jogosult vállalkozások kérhették. Ezt a rendszert átvette a héairányelv 167a. cikke, amely szintén tartalmaz választhatósági követelményt és éves felső árbevételi határt. A héairányelv 167a. cikke tehát csak ezen irányelv 66. cikke b) pontja tárgyának korlátozott részére vonatkozik.

66. A héairányelv 66. cikkének b) pontja, amely a hatodik héairányelv 10. cikke (2) bekezdése harmadik albekezdésének helyébe lépett, „egyes értékesítések” vagy „az adóalanyok meghatározott csoportjai” tekintetében eltérést enged a tagállamok számára. E rendelkezés hatálya sokkal tágabb, mint a héairányelv 167a. cikkének hatálya, és azt eredetileg nem a kisebb vállalkozásoknak szóló pénzforgalmi elszámolási módszert szem előtt tartva illesztették be. Nincs felső árbevételi korlát, és az eltérésnek nem kell az érintett adóalanyok számára „választhatónak” lennie. A szóban forgó tagállam olyan tágan is meghatározhatja az „egyes értékesítések” kategóriáját, hogy az valamennyi szolgáltatást magában foglalja.<sup>32</sup>

67. A német kormány azzal érvel, hogy a héairányelv 226. cikkének (7a) bekezdése kiegészíti az ezen irányelv 167a. cikke által engedélyezett pénzforgalmi elszámolási rendszereket azzal, hogy a pénzforgalmi elszámolási rendszerek gyakorlatban történő alkalmazásának lehetővé tétele érdekében kiszélesíti a számlákon feltüntetendő adatok körét.

68. Ez az érv számomra nem meggyőző.

69. Először is, a héairányelv 226. cikkének (7a) bekezdése nem ezen irányelv 167a. cikkére, hanem annak 66. cikkének b) pontjára utal.

<sup>32</sup> Lásd e tekintetben: 1995. október 26-i Italittica ítélet (C-144/94, EU:C:1995:355, 14–21. pont, valamint az ítélet rendelkező részének 1. pontja). A francia kormány által az ezen ügyben tartott tárgyaláson előadott észrevételek szerint a Tanács a 10. cikk (2) bekezdésének harmadik albekezdését annak érdekében fogadta el, hogy egyes tagállamok, például Olaszország és Franciaország, fenntarthassák azokat a jogszabályokat, amelyek akként rendelkeztek, hogy a szolgáltatások utáni adófizetési kötelezettség a fizetés időpontjában keletkezik. Uo., 15. pont.

70. Másodszer, az olyan adóalany, amelynek az adólevonási jogának gyakorlását a héairányelv 167a. cikke szerinti nemzeti eltérés alapján egy választható pénzforgalmi elszámolási rendszer keretében elhalasztják, tudja, hogy ez a helyzet. A szóban forgó adóalany ugyanis e rendszerben való részvétel mellett döntött, és – ellentétben azzal az adóalanyal, amely nem így döntött – tulajdonképpen nem függ az ügylet héa megállapítása szempontjából történő számviteli elszámolásával kapcsolatos információk megszerzésétől, mivel az adóalany az ezen ügylet termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója általi kezelésétől függetlenül csak akkor jogosult adólevonási jogát gyakorolni, ha „a számára értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás utáni héát a részére terméket értékesítő vagy a szolgáltatást nyújtó számára [kifizette]”. Természetesen ez az időpont az adóalany számára is ismert, mivel ő teljesíti a kifizetést.

71. Az 59. pontban szereplő példában az „A” adóalany – amelyre nem vonatkozik a héairányelv 167a. cikke szerinti nemzeti eltérése alapuló elbánás – csak akkor tudhatja, mikor gyakorolhatja az adólevonási jogát, ha tudja, hogy az ügyletet hogyan kezeli a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója. A 226. cikk (7a) bekezdése pontosan ezzel a kérdéssel foglalkozik.

72. A 226. cikk (7a) bekezdésének beillesztését megelőzően azzal lehetett érvelni, hogy mivel a termék beszerzője és a szolgáltatás igénybe vevője gyakran nem ismerheti meg a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója adott termékértékesítésének vagy szolgáltatásnyújtásának az áthárított héa megállapítása szempontjából történő kezelését, a termék beszerzője és a szolgáltatás igénybe vevője számára lehetővé kell tenni, hogy az adót az értékesítés vagy szolgáltatásnyújtás időpontjában vonhassa le. Úgy tűnik, hogy a német „Ist-Versteuerung” rendszere is ezt eredményezheti.

73. Ez az érv – amely láthatólag legalább egy német szakértő azon álláspontjának alapjául szolgált, hogy a héairányelv 167. cikke pusztán „vezérelv”<sup>33</sup> – számomra nem tűnik meggyőzőnek. Az irányelv 66. cikkének b) pontja a tagállamok számára – ha úgy kívánják – általuk választható eltérési lehetőséget biztosít. Nem kötelezettségről van szó.

74. Ha valamely tagállam e lehetőség alkalmazása mellett dönt, e tagállam feladata, hogy ezt oly módon tegye meg, amely lehetővé teszi az adóalanyai számára, hogy teljesítsék a héairányelvekből eredő kötelezettségeiket, és gyakorolhassák a héairányelvekből eredő jogaikat. Az, hogy Németország úgy dönthetett, hogy a héairányelv 66. cikkének b) pontja alapján olyan rendszert vezet be, amely a német adóalanyok megfelelésével kapcsolatos gyakorlati problémákat vet fel, nem járhat azzal a hatással, hogy a 167. cikk egyértelmű megfogalmazását – „az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik” – nem kötelező erejű vezérelvvé tegye, vagy a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezésének időpontja helyett valami másra utaljon.

75. Hozzáteszem, hogy a héairányelv 66. cikkének b) pontja szerinti eltérések számos olyan formája előirányozható, amelyek nem járnak a német pénzforgalmi elszámolási rendszert látszólag jellemző problémákkal. Az *Italittica* ügy tárgyát képező olasz eltérés például az összes szolgáltatást magában foglalta. A szolgáltatások igénybe vevői ugyanis feltehetőleg tudták, hogy a teljesítéseket helyesen termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősítették-e, és feltehetőleg nem lett volna nehéz azonosítani az ezen ügyletek után előzetesen felszámított héa levonásának helyes időpontját. Pusztán példaként, az egyes szakmákra alkalmazandó eltérés sem okozott volna ilyen nehézségeket még a 226. cikk (7a) bekezdésének elfogadása előtt sem.

<sup>33</sup> Lásd például: H. Stadie in Rau/Dürwächter, UStG, § 15 Anm. 80–81 (170. frissítés, 2017. január).

76. A 226. cikk (7a) bekezdésének elfogadását követően a 72. pontban említett érv elveszti érvényességét. A termékek beszerzője és a szolgáltatások igénybe vevője ezentúl a héairányelv rendelkezései alapján jogosult a szükséges információkra szert tenni.

77. Ennélfogva úgy vélem, hogy a héairányelv 167a. cikke és 226. cikke (7a) bekezdése keletkeztörténetének és összefüggéseinek helyes elemzése határozottan a kérdést előterjesztő bíróság által feltett első kérdésre adandó igenlő válasz mellett szól.

#### 4. A 2010/45 irányelv előkészítő munkálatai

78. A svéd kormány észrevételeiben azzal érvel, hogy a 2010/45 irányelv előkészítő munkálatai megerősítik azt az elgondolást, amely szerint az alapügyben szereplőhöz hasonló ügyben az adólevonási jog a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás időpontjában, nem pedig abban az (általában későbbi) időpontban keletkezik, amikor a termék pénzforgalmi elszámolást alkalmazó értékesítője vagy a pénzforgalmi elszámolást alkalmazó szolgáltatásnyújtó az ellenértéket átveszi. A svéd kormány e tekintetben kifejezetten idézi „a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a számlázás szabályai tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelv” iránti 2009. január 28-i bizottsági javaslat indokolásának egy részletét, amely szerint „amennyiben az értékesítő vagy szolgáltató csak a kifizetés átvételekor számol el a héával, az [...] értékesítés vagy szolgáltatás kedvezményezettje számára ettől függetlenül biztosítani kell az azonnali adólevonás jogát”.

79. Az egyértelműség kedvéért, a svéd kormány javaslata *jogszabálmódosítást* irányzott elő annak érdekében, hogy (a GK bérbeadójához hasonlóan) pénzforgalmi elszámolást választó adóalanytól kapott termékek beszerzője vagy szolgáltatások igénybe vevője (GK-hoz hasonlóan) e módosítást *követően* jogosult legyen levonni a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során előzetesen felszámított héát. Ezt a javasolt módosítás az új 167a. cikk (1) bekezdéseként szerepelt a javaslatban, és a következőképpen szövegezték:

„Amennyiben a levonható adó megfizetési kötelezettsége az ellenérték átvételekor keletkezik, a tagállamok előírhatják, hogy a levonás joga akkor keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás megtörtént, vagy a számlát kibocsátották.”

80. Ebből következően az irányelvjavaslat és az ahhoz kapcsolódó indokolás azon az elgondoláson alapult, hogy a pénzforgalmi elszámolást választó adóalany által a tervezett módosítás elfogadása előtt teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után előzetesen felszámított héa levonásához való jog az adófizetési kötelezettségnek a héairányelv 167. cikkében előírt időpontjában, azaz a kifizetés időpontjában keletkezett.

81. Ezenkívül a javasolt szöveg a tagállamok arra vonatkozó felhatalmazását fogalmazta meg, hogy eltérjenek az 167. cikk által megállapított, (a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója esetében) a levonható adó megfizetési kötelezettségének az időpontja és a (termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybe vevője esetében) az ennek megfelelő adólevonási jog keletkezésének időpontja közötti kapcsolattól. Továbbá az irányelvjavaslatból és az ahhoz kapcsolódó indokolásból tehát hallgatólagosan az következett, hogy a főszabály még a javasolt 167a. cikk (1) bekezdésének elfogadását követően, az e rendelkezésen alapuló nemzeti eltérés hiányában is az lenne, hogy a levonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.



82. A javasolt 167a. cikk (1) bekezdését soha nem fogadták el. Mindazonáltal a 167a. cikk végső soron elfogadott változatára vonatkozó nyilatkozatot rögzítettek a Tanács jegyzőkönyvében. Ezzel a nyilatkozattal és azzal, hogy e nyilatkozat miért nem bír jogi relevanciával, a jelen indítvány 31. és azt követő pontjaiban foglalkoztam.

83. Az *előkészítő munkálatok* svéd kormány által hivatkozott része tehát egyáltalán nem támasztja alá annak álláspontját: először is azért, mert soha el nem fogadott rendelkezésről van szó, másodsor pedig az arra vonatkozó álláspont miatt, hogy a Bizottság által a javasolt módosítást megelőzően alkalmazandó joggal kapcsolatosan kifejtett álláspont ellentétes a svéd kormány érvelésével.

84. Ez még egyértelműbb az indokolás ezt közvetlenül követő részének olvasatából, amely a következőképpen szól:

„Módosítani kívánja a teljes héaszámlán feltüntetendő adatokat is oly módon, hogy az értékesítő vagy szolgáltató köteles lesz megadni a számlán az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontját. *Jelenleg e követelmény hiányában a számla átvevője bizonyos esetekben nem tudhatja, mikor keletkezik a levonás joga*” (kiemelés tőlem).

85. Ez az indokolás a javaslat szerinti 226. cikk (7) és (7a) bekezdésére is vonatkozik, amely a következőképpen szól:

„[A számlán csak a következő adatokat kell feltüntetni]:

(7) a héafizetési kötelezettség keletkezésének időpontja, ha az eltér a számlakibocsátás időpontjától, vagy amennyiben a héafizetési kötelezettség keletkezésének időpontja nem ismert, akkor hivatkozás az adóztatandó tényállásra;

„(7a) ha a héafizetési kötelezettség az ellenérték átvételekor keletkezik, a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás időpontja, amennyiben az megelőzi az ellenérték átvételét.”

86. Az indokolásban szereplő e megállapításnak nem lenne értelme, ha a levonáshoz való jog mindig a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás időpontjában keletkezne. A termékértékesítés időpontja általában ismert a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybe vevője számára, azonban általában csak akkor tudja, hogy a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója az ügyletet hogyan - pénzforgalmi vagy eredményszemléletű elszámolás alapján - számolja el, ha erről tájékoztatják, vagy ha a héairányelv 66. cikkének b) pontja szerinti nemzeti eltérés az ügyletek vagy az adóalanyok olyan kategóriáira vonatkozik, amelyek könnyen azonosíthatók számára.

87. A végül elfogadott változások eltérő irányt vettek. Ahelyett, hogy megkövetelné a héafizetési kötelezettség keletkezése időpontjának (amelyre a termék beszerzőjének vagy szolgáltatás igénybe vevőjének amiatt van szüksége, hogy tudja, hogy a héairányelv 167. cikke értelmében az előzetesen felszámított hea mikor vonható le) és a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás időpontjának feltüntetését, ha a héafizetési kötelezettség a kifizetéskor keletkezik és a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás korábbi (akkor szükséges, ha a szóban forgó tagállam az el nem fogadott, javasolt 167a. cikk (1) bekezdése szerinti eltéréshez való jogot gyakorolja), az uniós jogalkotó a 226. cikk (7) bekezdésének elfogadott változatában a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás végzése vagy befejezése napjának (ami azon ügyletek esetében szükséges, amelyekben az adólevonási jog keletkezésének idejére a 63. cikkel összefüggésben értelmezett

167. cikk az irányadó) vagy az előleg átadása napjának (olyan ügyletek esetében, amelyekben az adólevonáshoz való jog keletkezésének időpontjára a 65. cikkel összefüggésben értelmezett 167. cikk az irányadó) a feltüntetését írja elő, amennyiben ezen időpontot meghatározták, és eltér a számla kiállításának napjától.

88. A 226. cikk elfogadott (7a) bekezdése értelmében a „pénzforgalmi elszámolás” kifejezést meg kell említeni abban az esetben, ha a termék értékesítőjét vagy a szolgáltatás nyújtóját terhelő, áthárított héára vonatkozó fizetési kötelezettség a kifizetés időpontjában keletkezik. Az ilyen tájékoztatás azért releváns a számla címzettje számára, mert számára a szóban forgó termékértékesítésekre vagy szolgáltatásnyújtásokra vonatkozóan megjelöli, mely szabályok – pénzforgalmi vagy eredményszemléletű elszámolás – vonatkoznak a termék értékesítőjére vagy a szolgáltatás nyújtójára a szóban forgó termékértékesítéssel vagy szolgáltatásnyújtással kapcsolatban, lehetővé téve ezáltal a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybe vevője számára annak meghatározását, hogy mikor keletkezik az előzetesen felszámított héa levonásához való joga. Ezen információk hiányában ugyanis a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybe vevője nem tudná, hogy az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogát mikor gyakorolja helyesen.

89. Ennélfogva nem gondolom, hogy a svéd kormány által hivatkozott *előkészítő munkálatok* alátámasztják a svéd kormány álláspontját.

#### ***E. Záró megjegyzések***

90. Végül úgy vélem, hasznos a jogi érveket megvizsgálni és egy pillanatra a szóban forgó adóalany adójogi bánásmódjára összpontosítani, ezen adóalany szemszögéből nézve. Ahogyan azt a fenti 44. és azt követő pontokban már kifejtettem, a héairányelv egyértelmű szövegéből az következik, hogy a GK mint adóalany és a bérbeadási szolgáltatások igénybe vevője levonja az e bérbeadási szolgáltatások után előzetesen felszámított héát abban az időpontban, amikor a héa (mint áthárított héa) bérbe adó általi megfizetésére vonatkozó kötelezettség keletkezik. A GK pontosan így tett, mivel tudta, hogy bérbeadója a héa alkalmazása szempontjából pénzforgalmi elszámolást választott.

91. A Bíróság rendelkezésére álló információ nem utal semmilyen előny megszerzésének legcsekélyebb kísérletre sem, még kevésbé pedig a GK részéről felmerülő jogtalan előnyre. Semmilyen csalásra vonatkozó vádat nem hoztak fel a Bíróság előtt. Épp ellenkezőleg, az előzetesen felszámított héa – a Finanzamt által elfogadott álláspontnak megfelelően – korábbi időpontban történő levonása az adóhatóság kárára jelentős cash-flow előnnyel járna a GK számára.

92. A szóban forgó adóalany követte a héairányelv szövegét. Az adóalany ily módon eljárva nem tett szert semmilyen héaelőnyre.

93. Mindezek alapján nem látok olyan érvet, amely igazolná a héairányelv szövege világos jelentésétől eltérő értelmezését.

#### **IV. Véggövetkeztetés**

94. A fenti megfontolások tükrében azt javaslom, hogy a Bíróság a Finanzgericht Hamburg (hamburgi pénzügyi bíróság, Németország) által előterjesztett első kérdést a következőképpen válaszolja meg:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv 167. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az előzetesen felszámított adóra vonatkozó levonási jog már az ügylet teljesítésének időpontjában keletkezik akkor is, ha az ezen irányelv 66. cikkének b) pontja alapján biztosított nemzeti eltéréssel összhangban csak az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik az értékesítőt vagy szolgáltatót terhelő adófizetési kötelezettség, és az ellenérték megfizetésére még nem került sor.