

C-855/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. november 22.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. október 17.

Felperes:

G. Sp. z o.o.

Alperes:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

Az alapeljárás tárgya

A gázolaj Közösségen belüli beszerzése utáni héafizetési kötelezettség és annak határideje

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

Az uniós jog értelmezése; EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

I. Ellentétes-e az Európai Unió működéséről szóló szerződés (2012. évi egységes szerkezetbe foglalt változat, HL 2012. C 326., 1. és azt követő oldalak) 110. cikkével, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 355., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; és későbbi módosításai, a továbbiakban: 2006/112/EK irányelv) 273. cikkével az olyan rendelkezés, mint amilyen az ustawa z dnia 11 marca 2004 r. od podatku od

towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló, 2004. március 11-i törvény) (Dz.U., 2016, 710. tétel, későbbi módosításokkal együtt, a továbbiakban: u.p.t.u.) 103. cikkének (5a) bekezdése, amely szerint az üzemanyag Közösségen belüli beszerzése esetében az adóalany a vámhatóság vezetőjének felszólítása nélkül köteles az adó összegét kiszámítani, és azt a jövedéki adó megfizetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság számlájára megfizetni:

- 1) a jövedéki termékek vonatkozó engedélyben meghatározott átvételi helyére való beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül, amennyiben a termékeket a bejegyzett címzett a Közösségen belül az ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (a jövedéki adóról szóló, 2008. december 6-i törvény) rendelkezéseivel összhangban a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések szerinti adófelfüggesztéssel szerzi be;
- 2) az ilyen termékek adóraktár szerinti államtól eltérő tagállam területéről történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül;
- 3) e termékek ország területére történő beszállításának időpontjában, ha a termékek szállítására a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezéseknek megfelelően adófelfüggesztési eljárásen kívül kerül sor?

II. Ellentétes-e a 2006/112/EK irányelv 69. cikkével az olyan rendelkezés, mint amilyen az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdése, amely szerint az üzemanyag Közösségen belüli beszerzése esetében az adóalany a vámhatóság vezetőjének felszólítása nélkül köteles az adó összegét kiszámítani, és azt a jövedéki adó megfizetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság számlájára megfizetni:

- 1) a jövedéki termékek vonatkozó engedélyben meghatározott átvételi helyére való beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül, amennyiben a termékeket a bejegyzett címzett a Közösségen belül az ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (a jövedéki adóról szóló, 2008. december 6-i törvény) rendelkezéseivel összhangban a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések szerinti adófelfüggesztéssel szerzi be;
- 2) az ilyen termékek adóraktár szerinti államtól eltérő tagállam területéről történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül;
- 3) e termékek ország területére történő beszállításának időpontjában, ha a termékek szállítására a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezéseknek megfelelően adófelfüggesztési eljárásen kívül kerül sor,

– azon értelmezés mellett, amely szerint a fenti összegek nem minősülnek a 2006/112/EK irányelv 206. cikke értelmében vett héaelőlegnek?

III. Megszűnik-e jogi szempontból létezni a 2006/112/EK irányelv 206. cikkének értelmében vett, határidőn belül meg nem fizetett héaelőleg azon adómegeállapítási időszak végén, amelynek tekintetében azt meg kell fizetni?

A hivatkozott uniós rendelkezések

Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 110. cikke

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (módosított változat, a továbbiakban: héairányelv) 69., 206., 250., 258. és 273. cikke

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Az ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló, 2004. március 11-i törvény) (Dz. U., 2016, 710. tétel, későbbi módosításokkal együtt, továbbiakban u.p.t.u.)

103. cikk (5a) bekezdése (2016. augusztus 1. és 2017. március 1. között hatályos változat):

Az ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (a jövedéki adóról szóló, 2008. december 6-i törvény) 2. sz. mellékletében említett azon üzemanyagok Közösségen belüli beszerzése esetében, amelyek előállításához és értékesítéséhez az ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (az energiáról szóló 1997. április 10-i törvény) rendelkezései alapján engedély szükséges, az adóalany a vámhatóság vezetőjének felszólítása nélkül köteles az adó összegét kiszámítani, és azt a jövedéki adó megfizetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság számlájára megfizetni, a következők szerint:

- 1) a jövedéki termékek vonatkozó engedélyben meghatározott átvételi helyre történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül, amennyiben a termékeket a bejegyzett címzett a Közösségen belül az ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (a jövedéki adóról szóló, 2008. december 6-i törvény) rendelkezéseivel összhangban a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések szerinti adófelfüggesztéssel szerzi be;
- 2) az ilyen termékek adóraktár szerinti államtól eltérő tagállam területéről történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül;
- 3) e termékek ország területére történő beszállításának időpontjában, ha a termékek szállítására a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezéseknek megfelelően adófelfüggesztési eljárás kívül kerül sor.

20. cikk (5) bekezdése:

A Közösségen belüli termékbeszerzés esetében az adófizetési kötelezettség a számlának a hozzáadottérték-adó alanya általi kibocsátásakor keletkezik, illetve legkésőbb azon hónap 15. napján, amelynek során a Közösségen belüli beszerzés tárgyát képező termék értékesítésére sor került, a (8) és (9) bekezdésben, valamint 20b. cikkben foglaltak fenntartásával. Az (1a) bekezdés rendelkezéseit megfelelően kell alkalmazni.

A tényállás és az alapeljárás rövid ismertetése

Az adóhivatalok megállapították, hogy a felperes B.-i székhelyű G. Sp. z o.o. 2016 decemberében a Közösségen belül 3 190,874 m³, 2710 19 43 KN-kód alá tartozó gázolajat szerzett be, aminek következtében az u.p.t.u. 103. cikke (5a) bekezdésének megfelelően köteles volt termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adót (a továbbiakban: héa) – 20 ügylet után összesen 1 530 766 PLN összegben – ezen termékeknek az ország területére történő minden egyes beléptetésének időpontjától számított 5 napos határidőn belül megfizetni, aminek a felperes nem tett eleget.

Ezenkívül annak ellenére, hogy az u.p.t.u. 99. cikkének (11a) bekezdése értelmében az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdésében említett Közösségen belüli termékbeszerzés esetében ugyan az adóalany köteles a jövedéki adó tekintetében hatáskörrel és illetékességgel rendelkező vámhivatal vezetője részére havi adóbevallásokat benyújtani a fizetési kötelezettség keletkezését követő hónap 5. napjáig, a felperes a jelen eljárás hatálya által felölelt időszakra vonatkozó VAT-14 bevallást nem nyújtotta be.

Következésképpen az adóhivatalok úgy ítélték meg, hogy az 1 530 766 PLN összegű héa 2016 decembere tekintetében adóhátralékot képez, amelyet – az esedékes késedelmi kamatokkal együtt – az adóhatóság bankszámlájára haladéktalanul meg kell fizetni.

A társaság a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (bydgoszczi adóhivatal elnöke, Lengyelország) 2018. április 6-i héatárgyú határozatával szemben keresetet nyújtott be a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy-hoz (bydgoszczi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország), amely e keresetet 2018. július 10-i ítéletével elutasította.

Az elsőfokú bíróság osztotta a fellebbviteli szerv álláspontját, amely szerint a felperesnek az adót az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdése alapján meg kellett volna fizetnie. A bíróság szerint nem bírt jelentőséggel, hogy a felperes ténylegesen rendelkezett-e engedéllyel, és hogy a megvásárolt olajat nem kínálták eladásra, illetve nem használták belső égésű motorok meghajtására (üzemanyagnak nem minősülő termékek előállítására szánták).

E bíróság azt is megállapította, hogy az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdése alapján fizetendő összegek nem adóelőlegnek, hanem az adó összegének minősülnek („különálló adókonstrukció”). A bíróság továbbá nem állapította meg, hogy az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdése ellentétes lenne a héairányelv 206. cikkével, valamint az EUMSZ 110. cikkel.

A társaság ezen ítéletet megtámadta, felülvizsgálati kérelmet nyújtva be a Naczelný Sąd Administracyjny-hoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország), amely felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából kérdéseket terjesztett a Bíróság elé.

A kérelem indokolása

Az első kérdésről

- 1 2016. augusztus 1-jén lépett hatályba az úgynevezett „üzemanyagcsomagot” – azaz a héa üzemanyagok Közösségen belüli beszerzése során történő beszedésének „szigorítására”, és egyúttal ezen üzemanyagok exportálása során elkövetett héacsalások megakadályozására irányuló módosításokat – szabályozó ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló törvény és egyes egyéb törvények módosításáról szóló, 2016. július 7-i törvény) (Dz. U. 2016., 1052. tétel, későbbi módosításokkal együtt).
- 2 A (5a)–(5d) bekezdés új rendelkezéseinek az u.p.t.u. 103. cikkébe történő beillesztésével jelentős változásokat vezettek be, mivel a 2016. július 31-ig hatályos szabályozás szerint az üzemanyagok Közösségen belüli beszerzése után annak megvalósításának időpontjában (az üzemanyag ország területére történő behozatalától számított meghatározott határidőn belül) nem kellett héát fizetni, mivel az aktív héaalany e beszerzéssel az előzetesen felszámított és fizetendő adó tekintetében főszabály szerint az egyes (havi vagy negyedéves) adómegállapítási időszakot követő hónap 25. napjáig benyújtott VAT-7 bevallásban számolt el. Ugyanebben bevallásban került feltüntetésre az üzemanyag Közösségen belüli beszerzése után fizetendő héa, valamint a fizetendővel azonos összegben felszámított adó, amennyiben a beszerzés adóköteles értékesítéshez kapcsolódott.
- 3 A felperes a felülvizsgálati kérelemben azzal érvelt, hogy az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdésében foglalt új szabályozás ellentétes az EUMSZ 110. cikkel, mivel az Unió más tagállamaiból származó termékeket hátrányosan megkülönböztető adót vezet be.
- 4 Az EUMSZ 110. cikk szerint ugyanakkor a tagállamok sem közvetlenül, sem közvetve nem vetnek ki más tagállamok termékeire a hasonló jellegű hazai termékekre közvetlenül vagy közvetve kivetett adónál magasabb belső adót. A tagállamok továbbá nem vetnek ki más tagállamok termékeire olyan természetű belső adót, amely más termékek közvetett védelmét szolgálhatja.

- 5 A felperes a felülvizsgálati kérelmében azt állítja, hogy a Bíróság az ítélezési gyakorlatában ezt a rendelkezést a más uniós tagállamokból behozott termékekre vonatkozó adók tekintetében korábbi fizetési határidők megállapításával összefüggésben legalább kétszer értelmezte. Egyrészt az 1980. február 27-i Bizottság kontra Írország ítéletben (55/79, EU:C:1980:56) a Bíróság megállapította, hogy a termékek hátrányos megkülönböztetését jelenti, ha a bizonyos típusú termékekkel kereskedő belföldi piaci szereplőkre a héra befizetése tekintetében hosszabb fizetési határidő vonatkozik, mint a hasonló, de más tagállamokból származó termékeket beszerző piaci szereplőkre.
- 6 Másrészt az 1998. június 17-i Grundig Italiana ítéletben (C-68/96, EU:C:1998:299) a Bíróság kimondta, hogy a Szerződés 95. cikke (jelenleg az EUMSZ 110. cikk) megsértésének minősül, ha az importált áruk esetében a vám vámhivatal részére történő megfizetésének kötelezettsége a behozatal időpontjában keletkezik, míg a hazai termékek esetében csak akkor, amikor belföldi termelő benyújtja az adóbevallást az adóhatósághoz, az azon negyedét követő hónap során, amelyben a termékeket adófizetési kötelezettséget keletkeztető módon forgalomba hozták, amely fizetés így akkor válik esedékessé, amikor a fogyasztásra szánt terméket a hazai piacon forgalomba hozzák (25. pont). Következésképpen a Bíróság megállapította, hogy a Szerződés 95. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha valamely tagállam úgy vezet be és vet ki fogyasztási adót, hogy az adóalap és az adókiivetési eljárás a hazai termékek és a más tagállamokból importált termékek esetében eltér egymástól.
- 7 E határozatokban a Bíróság tehát arra a következtetésre jutott, hogy a Szerződés 95. cikkét (jelenleg az EUMSZ 110. cikk) úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a más tagállamokból származó termékekre vonatkozó adó tekintetében rövidebb fizetési határidőt ír elő, mint a hasonló hazai termékekre kivetett adó esetében, és amely értelmezésnek a nemzeti bíróságra nézve kötelező erővel kellene bírnia.
- 8 A Bíróság úgy ítélte meg, hogy a más tagállamokból származó termékekre vonatkozó adó megfizetésének előrehozatala hátrányosan megkülönbözteti e termékeket, ami logikus annyiban, amennyiben az adó későbbi megfizetése következtében a gazdasági szereplő bizonyos gazdasági előnyhöz jut, az adó megfizetésének előrehozatala esetében nehezebb pénzügyi helyzetbe kerül.
- 9 A felperes szerint ez a helyzet áll fenn az u.p.t.u. 103. cikke (5a) bekezdésének alkalmazása esetében, mivel e rendelkezés szerint a más tagállamokból származó üzemanyagok után fizetendő héra megfizetésére előbb kerül sor. Meg kell említeni, hogy az adó e jogcímen történő levonására való jogosultság az u.p.t.u. 86. cikkének (10) bekezdésével és (10b) bekezdésének 2. pontjával összhangban értelmezett (2) bekezdése 4. pontjának c) alpontja alapján az azon időszakra vonatkozó adóbevallásban keletkezik, amelyben az adóalany által megszerzett termékek és szolgáltatások tekintetében adófizetési kötelezettség keletkezik (az u.p.t.u. 20. cikkének (5) bekezdése), feltéve, hogy az adóalany:

- a) Az ő esetében Közösségen belüli termékbeszerzést képező, termékértékesítést igazoló számlát kap azon hónap lejártát követő három hónapon belül, amelyben a beszerzett termékek tekintetében adókötelezettség keletkezett,
- b) a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő adó összegét feltünteti abban az adóbevallásban, amelyben ezt az adót el kell számolni, legkésőbb annak a hónapnak a lejártát követő 3 hónapon belül, amelyben a beszerzett termékek tekintetében adókötelezettség keletkezett.
- 10 Az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdése szerinti adófizetési határidők és az üzemanyagok Közösségen belüli beszerzése utáni adólevonásához való jog megszerzésének időpontja közötti eltérés kétségtelenül azzal a következménnyel jár, hogy a vevőnek az előrehozott héaelszámolás miatt nagyobb mértékben kell saját pénzügyi eszközeit felhasználnia. Az ilyen típusú nemzeti termékkel kereskedő jogalanyok ugyanakkor az azon hónapot követő hónap 25. napjáig fizetik meg az adót, amelyben az értékesítésre sor került.
- 11 A héairányelv 273. cikke értelmében a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.
- 12 A héairányelv 258. cikke ugyan előírja, hogy a tagállamok megállapítják az adóbevallás részletes szabályait a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának ii. alpontjában említett új közlekedési eszközök Közösségen belüli beszerzésére, valamint a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontjában említett jövedéki termékek Közösségen belüli beszerzésére vonatkozóan, azonban egyrészt az ilyen helyzet a jövedéki termékek olyan jogalanyok általi, Közösségen belüli beszerzésére vonatkozik, amelyek más Közösségen belüli beszerzések után nem kötelesek héaelszámolásra, másrészt pedig e rendelkezés a bevallás benyújtására vonatkozik, nem pedig a héa beszedésének szabályaira, mint a jelen ügy tárgyát képező jogvitában.
- 13 A tagállamok azon szabadsága tekintetében azonban, hogy meghatározzák a héára vonatkozó fizetési határidőket, köztük a vitatott jogcím esetében is, figyelembe kell venni a héairányelv 273. cikkéből e tekintetben eredő követelményeket, azaz:
- azoknak a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében szükségesnek kell lenniük,
 - azoknak biztosítaniuk kell a belföldi és a Közösségen belüli ügyletekkel szembeni egyenlő bánásmódot,
 - azok nem támaszthatnak a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

- 14 Az u.p.t.u. vitatott 103. cikkének (5a) bekezdése tekintetében azzal kapcsolatban merül fel kétség, hogy e rendelkezés eleget tesz-e a két utolsó feltételnek.

A második kérdésről

- 15 Ha a Bíróság azt állapítja meg, hogy az előrehozott héabefizetések u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdésében meghatározott szabályozása nem ellentétes az EUMSZ 110. cikkel és a héairányelv 273. cikkével, a jelen ügyben a héairányelv rendelkezéseivel kapcsolatos második vitás kérdés e befizetések jellege az adófizetési kötelezettség keletkezési időpontjának összefüggésében, azaz, hogy az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdésében meghatározott adóbefizetések az előrehozott héabeszédéstől eltérő konstrukciónak tekinthetők-e, vagy a héairányelv 206. cikke szerinti adóelőlegnek minősülnek.
- 16 Mindenekelőtt a héairányelv 69. cikkének megfelelően (2013. január 1-jét követően) a Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében a héafizetési kötelezettség a számla kibocsátásakor, vagy – amennyiben addig az időpontig nem bocsátottak ki számlát – a 222. cikk első bekezdésében említett határidő lejártakor keletkezik.
- 17 E rendelkezés szerint az adófizetési kötelezettség a számla kibocsátásakor keletkezik, amennyiben pedig a Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítésének időpontjáig nem bocsátottak ki számlát, az adófizetési kötelezettség az adóztatandó tényállás bekövetkezését követő hónap 15. napján keletkezik.
- 18 E szabályozás különös jellegű, és így nincs alóla kivétel. Ez azt jelenti, hogy az adóalany a Közösségen belüli beszerzések utáni héát csak a fentiekben említett körülmények bekövetkezését követően köteles megfizetni.
- 19 A héairányelv 69. cikkét az u.p.t.u. 20. cikkének (5) bekezdése ültette át, amely előírja, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés tekintetében az adófizetési kötelezettség a számla adóalany általi kibocsátásakor keletkezik, legkésőbb azonban azon hónap 15. napjáig, amelynek során az értékesítést teljesítették.
- 20 E szabályok alapján felmerül tehát a kérdés, hogy lehetséges-e az üzemanyagok Közösségen belüli beszerzésére kivetett, az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdésében meghatározott héát még a héairányelv 69. cikkében foglalt adófizetési kötelezettség keletkezését (az u.p.t.u. 20. cikkének (5) bekezdése) megelőzően beszédni.
- 21 Ha abból indulunk ki, hogy az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdése szerinti adóki fizetések a héa előrehozott beszédése eltérő konstrukciójának felelnek meg, akkor meg kell állapítani, hogy e hé-összegeknek az irányelv 69. cikke szerinti adófizetési kötelezettség keletkezését (az u.p.t.u. 20. cikkének (5) bekezdése) megelőző megfizetésére irányuló kötelezettség ellentétes e rendelkezésekkel, mivel nem követelhető az adóalanytól, hogy a héát az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőzően fizesse meg.

- 22 Úgy tűnik tehát, hogy csak akkor állapítható meg a fenti rendelkezéseknek való megfelelés, ha ezen összegek a héairányelv 206. cikke szerinti adóelőlegnek minősülnek.
- 23 A héairányelv 206. cikkének megfelelően minden adófizetésre kötelezett adóalanynak ezen irányelv 250. cikkében előírt adóbevallás benyújtásakor kell megfizetnie a héa nettó összegét. A tagállamok azonban az összeg megfizetésére más határidőt is megállapíthatnak, vagy időközi fizetést írhatnak elő.
- 24 E rendelkezés első mondata szerint a héa nettó összegét a 250. cikkben előírt héabevallás benyújtásakor kell megfizetni. Ugyanakkor viszont az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdésében szabályozott, a Közösségen belül beszerzett üzemanyagok ára és a megfelelő adókulcs szorzataként kiszámított adóösszeg, az előzetesen felszámított adó levonása nélkül, bruttó összegnek minősül.
- 25 Ezt az összeget az üzemanyagnak az ország területére történő behozatalától számított 5 napon belül kell megfizetni, azaz még azt megelőzően, hogy a külön ezen ügyletekre vonatkozó, VAT-14 héabevallást be kellene nyújtani, amelyben a Közösségen belüli üzemanyag-beszerzésre vonatkozó valamennyi, az előző hónapban felmerült ügyletet az utánuk esedékes (az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdésében meghatározott határidőn belül már megfizetett) adó összegével együtt kell feltüntetni. Ezt a héabevallást az azt követő hónap 5. napjáig kell a hatáskörrel és illetékessel rendelkező hatósághoz benyújtani, amely hónapban az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdése szerinti adófizetési kötelezettség keletkezett, az adott hónapra megállapított adó összegének feltüntetésével, amely az ezen időszak során felmerült egyes ügyletek után az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdése alapján fizetendő részösszegek összegét jelenti.
- 26 Meg kell állapítani, hogy az adóalany a héa nettó összegét, a héairányelv 206. cikkének első mondata szerint, csupán az (adómegállapítási időszakot követően benyújtott) VAT-7 adóbevallásban tünteti fel, amelyben szerepelteti az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdése alapján az adott adómegállapítási időszakban az üzemanyag Közösségen belüli beszerzése után kifizetett adó, valamint más termékek Közösségen belüli beszerzése után fizetendő adó összegét, ezen összegekből levonva az ezen adómegállapítási időszak tekintetében előzetesen felszámított adót.
- 27 Amint arra a Bíróság a 2015. március 26-i Macikowski ítéletben (C-499/13, EU:C:2015:201) rámutatott, a héairányelv 206. és 250. cikkéből kiderül, hogy a kincstárnak megfizetett héaösszegnek nettó összegnek, vagyis olyan összegnek kell lennie, amely figyelembe veszi az elvégzendő levonásokat, és hogy valamennyi levonást azon adómegállapítási időszak tekintetében kell elvégezni, amelynek során keletkeztek.
- 28 Így abban az esetben, amikor a héairányelv 206. cikkének második mondata „az összeg megfizetésére más határidő” megállapításának lehetőségéről rendelkezik, ez azt jelenti, hogy az első mondatban említett összegről, azaz a héa nettó, nem

pedig bruttó összegéről van szó. Ennélfogva, ha valamely tagállam bruttó összeg megfizetését írja elő az adott, az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdésében meghatározotthoz hasonló, Közösségen belüli termékbeszerzés után, akkor úgy tűnik, hogy nem más meghatározott fizetési határidőben fizetendő héáról, hanem az irányelv 206. cikke második mondatának végén említett időközi fizetésről van szó.

- 29 A Bíróság a fent hivatkozott Macikowski ítéletben (ugyan adóalany tekintetében) megállapította, hogy az adóalany által az adóbevallásban feltüntetett ügylet után fizetendő héa megfizetése a héairányelv 206. cikkének második mondatán alapul, amely rendelkezés feljogosítja a tagállamokat arra, hogy időközi fizetést írjanak elő.
- 30 Ilyen körülmények között úgy tűnik, hogy ahhoz, hogy az u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdésében említett, adóalany általi kifizetések a héairányelv 69. és 206. cikkével összeegyeztethetőnek minősüljenek, azokat a héairányelv 206. cikkének értelmében vett adóelőlegnek kell tekinteni.

A harmadik kérdésről

- 31 Ha elfogadjuk, hogy az adóalany u.p.t.u. 103. cikkének (5a) bekezdésében említett befizetései adóelőlegnek minősülnek, felmerül a kérdés, hogy megszűnik-e jogi szempontból létezni a 2006/112/EK irányelv 206. cikke értelmében vett, határidőn belül meg nem fizetett héaelőleg azon adómegállapítási időszak végén, amelyben azt meg kell fizetni. Ez annak megállapítása tekintetében bír jelentőséggel, hogy az előleg összege az adómegállapítási időszakot követően kerül-e megállapításra, valamint azon időpont meghatározása tekintetében, ameddig a határidőben meg nem fizetett előleg után kamatok számíthatók fel.
- 32 Az időközi fizetések rendszerében a teljes adómegállapítási időszak során teljesíteni kell az azon előleg fizetésére vonatkozó kötelezettséget, amely csak a jövőben (az adómegállapítási időszakot követően) kerül megállapításra. Csak ekkor kerül sor arra, hogy az adóalany az előlegként megfizetett összegek kiegészítésével vagy a többletösszegek visszatérítésével – a héa esetében az előzetesen felszámított adó figyelembevételével – véglegesen elszámoljon az állami költségvetéssel, ami a fizetendő adó nettó összegének (vagy a héavisszatérítés összegének) megállapítását eredményezi. Ennélfogva az adómegállapítási időszak végén úgy tűnik, nem kell bruttó összegű adóelőleget, és ez alapján adótartozást megállapítani, mivel ezen adófizetési kötelezettség nettó adókötelezettségként konkretizálódott azon teljes időszak tekintetében, amelyben előleget kellett fizetni.
- 33 A bruttó előleg tekintetében fennálló adókötelezettség sajátossága, és ebből következő jogi önállósága nem jelenti a nettó adókötelezettséggel való normatív kötelék hiányát azon adómegállapítási időszak vonatkozásában, amelyben a bruttó előlegek esedékesek.

- 34 Az előlegekre vonatkozó adókötelezettség ugyanis az adókötelezettség egyik formája, amelynek lényege, hogy az adómegállapítási időszakot követően az előleg jogcímén fennálló kötelezettség megszűnik, mivel ezen időszak vonatkozásában az adó összegének pontosítására kerül sor. Ez az előlegek ideiglenes jellegéből következik, amelynek eredményeképpen az adómegállapítási időszak végén az előleg-megállapítási jognak meg kellene szűnnie.
- 35 Ez azt jelentené, hogy határidőn belül meg nem fizetett előleg adótartozásnak minősül, azonban csak jogi létének megszűnéséig, azaz azon adómegállapítási időszak végéig, amelynek tekintetében esedékes.
- 36 Ennélfogva a héamegállapítási időszak végén okafogyottá vált volna a fizetendő előleg adóhivatal általi meghatározása azok nem megfelelő befizetése esetében, ami azonban nem mentesítheti az adóalanyt a határidőn belül be nem fizetett, az adott adómegállapítási időszakban fizetendő adót meghaladó összegű előleg után esedékes kamatok megfizetésének kötelezettsége alól.

MUNKADOKUMENTUM