

C-9/20. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2020. január 10.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Finanzgericht Hamburg (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. december 10.

Felperes:

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

Alperes:

Finanzamt Hamburg-Oberalster

Finanzgericht Hamburg

Végzés

A Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

[omissis] Hamburg

– felperes –

[omissis]

és

a Finanzamt Hamburg-Oberalster (hamburg-oberalsteri adóhivatal, Németország)

[omissis]

– alperes –

k ö z ö t t

a 2013–2015. évi forgalmi adó
a 2016. évi forgalmiadó-előlegek

t á r g y á b a n

folyamatban lévő jogvitában a Finanzgericht Hamburg (hamburgi pénzügyi bíróság, Németország) [omissis] 2019. december 10-én [omissis]

[omissis] **[eredeti 2. o.]**

a következőképpen határozott:

I. Az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 267. cikke alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága 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 közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK 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?

II. Az eljárást az Európai Unió Bíróságának határozathozataláig felfüggeszti.
[eredeti 3. o.]

TÁJÉKOZTATÁS A JOGORVOSLATI LEHETŐSÉGEKRŐL

[omissis] **[eredeti 4. o.]**

A. A tényállás és a jogvita tárgya

- 1 A felek közötti jogvita tárgyát az képezi, hogy a szolgáltatás igénybevevőjét a német Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) 15. §-a (1) bekezdése első mondatának 1. pontja alapján megillető adólevonási jog a szolgáltatás teljesítésének időpontjában vagy csak az ellenérték megfizetésekor keletkezik-e, ha a szolgáltató a ténylegesen átvett ellenértékek

alapján számítja ki a forgalmi adót (úgynevezett „Ist-Versteuerer”, vagyis a ténylegesen átvett ellenértékek alapján adózó adóalany).

- 2 A felperes – egy polgári jogi társaság – a vitatott években egy ipari telek bérbeadásából származó bevételekre tett szert. A felperes maga is bérelte e telket. Mind a felperes, mind a bérbeadója érvényesen lemondott az ilyen jellegű bérbeadási tevékenységek adómentességéről, és ezzel forgalmiadó-fizetési kötelezettséget választott. Az adóhatóság mindkettejük számára engedélyezte az UStG 20. §-a alapján, hogy az adót ne a megállapodás szerinti ellenértékek, hanem a ténylegesen átvett ellenértékek alapján számítsák ki. A felperes a bérleti szerződéssel megfelelő tartós számlával rendelkezett.
- 3 2004-től részlegesen átütemezték a bérleti díjak felperes általi megfizetését. Ennek eredményeként a felperes a vitatott 2013–2016-os években teljesített kifizetéseket a telek 2009–2012. évi átengedése ellenében. Az egyes kifizetésekre az alábbiak szerint került sor:

2013:	22 382,00 € 16 898,00 € 39 280,00 €	2009. évi bérleti időszak 2010. évi bérleti időszak
2014:	14 075,98 € 25 204,02 € 39 280,00 €	2010. évi bérleti időszak 2011. évi bérleti időszak
2015:	5 769,30 € 1 370,70 € 7 140,00 €	2011. évi bérleti időszak 2012. évi bérleti időszak
2016:	7 140,00 € 7 140,00 €	2012. évi bérleti időszak

[eredeti 5. o.]

- 4 2016-ban ezenkívül a bérbeadó elengedte a felperes 22 462,62 euró összegű fennmaradt tartozását.
- 5 Az említett kifizetések minden esetben 19% mértékű forgalmi adót tartalmaztak. A felperes – a kifizetések tárgyát képező bérleti időszaktól függetlenül – minden esetben a kifizetés időpontja szerinti előzetes forgalmiadó-bevallási időszakban, illetve naptári évben gyakorolta adólevonási jogát.
- 6 Egy helyszíni forgalmiadó-ellenőrzés keretében az adóellenőr kifogásolta ezt a gyakorlatot. Az adóellenőr úgy vélte, hogy az adólevonási jog az ügylet teljesítésének – jelen esetben a telek havonkénti átengedésének – időpontjában keletkezett, és azt ezért az egyes megfelelő időszakok vonatkozásában kellett volna gyakorolni. Ezután 2017. június 15-én megfelelő forgalmiadó-megállapító határozatok születtek 2011–2015, valamint megfelelő forgalmiadóelőleg-megállapító határozatok 2016 vonatkozásában. E határozatokban már nem az egyes években teljesített kifizetések, hanem az egyes

évek vonatkozásában kikötött bérleti díj alapján számították ki az előzetesen felszámított adót. Ez az alábbi adóügyi hatásokkal járt a vitatott évek vonatkozásában:

- 2013: kisebb, 6271,60 euró összegű előzetesen felszámított adó, illetve hozzáadottérték-adó (héta);
- 2014: kisebb, 6271,60 euró összegű előzetesen felszámított adó, illetve héa;
- 2015: kisebb, 1140,00 euró összegű előzetesen felszámított adó, illetve héa;
- 2016: kisebb, 4726,47 euró összegű előzetesen felszámított adó, illetve héa.

- 7 A 2011-es és 2012-es évek vonatkozásában 2759,79, illetve 2665,32 euróval kisebb összegű adó megállapítására került sor, mivel az ezen években újonnan keletkezett bérletidíj-hátralékok minden esetben meghaladták az előző évekre teljesített kifizetések összegét. A 2011-re és 2012-re vonatkozó határozatok ezért nem képezik a jogvita tárgyát.
- 8 A 2011 előtti évekre vonatkozó határozatokat nem módosították, mivel e tekintetben már elévült az adó megállapíthatósága. E határozatok szintén nem képezik a jogvita tárgyát. Ez végeredményben azzal jár, hogy a 2009-es és 2010-es bérleti időszakokra teljesített 2013-as és 2014-es bérletidíj-fizetésekben foglalt forgalmi adót nem vették figyelembe a felperesnél előzetesen felszámított adóként. **[eredeti 6. o.]** A 2009-es és 2010-es években a felperes nem vonta le ezt az előzetesen felszámított adót. A 2013-as és 2014-es évek vonatkozásában az alperes nem ismeri el ezt az előzetesen felszámított adót, mert az adólevonási jog 2009-ben, illetve 2010-ben keletkezett, és e jogot már ezen években gyakorolni kellett volna.
- 9 2017. július 3-án a felperes panaszokat nyújtott be a 2013–2016-os évekre vonatkozó 2017. június 15-i forgalmiadó-megállapító határozatokkal, illetve forgalmiadóelőleg-megállapító határozatokkal szemben. A panaszokat 2017. november 8-án elutasították. A felperes erre tekintettel keresetet indított 2017. november 28-án.
- 10 A felperes arra hivatkozik, hogy a megtámadott határozatok sértik a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelvet (a továbbiakban: a hozzáadottértékadó-rendszerről szóló irányelv, illetve a héarendszerről szóló irányelv). A felperes szerint téves az alperes azon álláspontja, hogy az adólevonási jog minden esetben az ügylet teljesítésének időpontjában keletkezik. Ha a szolgáltató a ténylegesen átvett ellenértékek alapján számítja ki az adóját, a szolgáltatás igénybevevőjét megillető adólevonási jog csak abban az időpontban keletkezik, amikor a szolgáltatás igénybevevője megfizette az ellenértéket. A felperes ezért helyesen gyakorolta adólevonási jogát minden esetben csak a kifizetés évében.

B. A vonatkozó jogszabályi rendelkezések

I. A nemzeti jog

11 A német UStG vonatkozó rendelkezései a következőképpen szólnak:

[„]13. § Az adófizetési kötelezettség keletkezése

(1) 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 **[eredeti 7. o.]** 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, [...][”]

[„]15. § Adólevonás

(1) A vállalkozó előzetesen felszámított adóként a következő összegeket vonhatja le:

1.

a törvény alapján azon termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után fizetendő adót, amelyet valamely más vállalkozó teljesített a vállalkozása részére. Az adólevonási jog gyakorlásának feltétele, hogy a vállalkozó rendelkezzen a 14. és 14a. § szerint kiállított számlával. [...][”]

[„]16. § Az adó kiszámítása, az adómegállapítási időszak és az ügyletenkénti adózás

(1) A nem a 20. § hatálya alá tartozó esetekben az adót a megállapodás szerinti ellenértékek alapján kell kiszámítani. Az adómegállapítási időszak a naptári év. [...]

(2) Az (1) bekezdés alapján kiszámított adóból előzetesen felszámított adóként le kell vonni az adómegállapítási időszakra eső, a 15. § alapján levonható összegeket. [...]”]

[„]20. § Az adó ténylegesen átvett ellenértékek alapján történő kiszámítása

Az adóhivatal kérelemre engedélyezheti, hogy az olyan vállalkozó

1.

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

2.

aki az Abgabeordnung [az adózás rendjéről szóló törvény] 148. §-a alapján mentes azon kötelezettség alól, hogy könyvelést vezessen és éves nyilvántartások alapján rendszeresen lezárja a könyvelést, vagy

3.

amennyiben valamely tevékenységből származó ügyleteit az Einkommensteuergesetz [a jövedelemadóról szóló törvény] 18. §-a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében szabadfoglalkozásúként végzi,

az adót ne a megállapodás szerinti ellenértékek alapján (16. § (1) bekezdés első mondat), hanem a ténylegesen átvett ellenértékek alapján számítsa. [...]”]

II. Az uniós jog

- 12 A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint az alapügy szempontjából a hozzáadottértékadó-rendszerről szóló irányelv alábbi rendelkezései bírnak jelentőséggel: **[eredeti 8. o.]**

[„]63. cikk

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

[„]66. cikk

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;

[...]["]

[,]167. cikk

Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.["]

[,]167a. cikk

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.

[...]["]

[,]179. cikk

Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a héalösszeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

[...]["]

[,]180. cikk

A tagállamok engedélyezhetik az adóalany számára, hogy – amennyiben ez nem történt meg – később éljen a 178. és 179. cikk szerinti adólevonási jogával. ["]

[,]226. cikk

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

[...]

7a. ha az adófizetési kötelezettség a 66. cikk b) pontjának megfelelően az ellenérték kézhezvételének időpontjában **[eredeti 9. o.]** keletkezik, és az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, a »pénzforgalmi elszámolás« kifejezés;

[...]["]

C. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések indokolása

I. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés

- 13 Az első kérdés annak tisztázását szolgálja, hogy a héarendszerről szóló irányelv 167. cikke szerinti adólevonási jog kivétel nélkül abban az időpontban keletkezik-e, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, vagy a tagállamok – az alperes álláspontjának megfelelően – eltérhetnek ettől az elvtől, ha a nemzeti jogban bevezették a héarendszerről szóló irányelv 66. cikkének b) pontja szerinti választható rendszert, és a nemzeti jog szerint ezért csak az ellenérték tényleges átvételének időpontjában keletkezik a szolgáltatót terhelő adófizetési kötelezettség.

1. A nemzeti jog szerinti jogi értékelés

- 14 A nemzeti jog szerint helytállónak bizonyul az alperes álláspontja. Az UStG 15. §-a (1) bekezdése első mondatának 1. pontja szerint az adólevonási jog a termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontjában keletkezik.
- 15 Ezzel összefüggésben nem bír jelentőséggel, hogy mikor keletkezik a szolgáltatót terhelő adófizetési kötelezettség. Különösen nem bír jelentőséggel, hogy a szolgáltató az UStG 16. §-a (1) bekezdése első mondatának megfelelően a megállapodás szerinti ellenértékek alapján számítja-e ki a forgalmi adót („Soll-Versteuerer”, vagyis a megállapodás szerinti ellenértékek alapján adózó adóalany), vagy az UStG 20. §-ának megfelelően a ténylegesen átvett ellenértékek alapján számítja-e ki azt („Ist-Versteuerer”). Jóllehet az UStG 20. §-a szerinti esetekben („Ist-Versteuerer”) az UStG 13. §-a (1) bekezdése [1. pontja] b) [al]pontjának megfelelően csak abban az időpontban keletkezik a szolgáltatót terhelő adófizetési kötelezettség, amikor a szolgáltató átveszi az ellenértéket. Az UStG 20. §-a szerinti rendelkezés azonban nincs hatással a szolgáltatás igénybevevője általi adólevonás időpontjára [omissis] **[eredeti 10. o.]** [omissis].
- 16 Abból sem következik más, hogy az UStG 15. §-a (1) bekezdése első mondatának 1. pontjából eredő adólevonási jog kizárólag a „törvény alapján [...] fizetendő adó[ra]” vonatkozik. Ebből nem következik az, hogy az adólevonási jog azt feltételezi, hogy a szolgáltatót terhelő adófizetési kötelezettségnek már fenn kell állnia. Az említett kitétel lényegében azt jelenti, hogy az UStG alapján adóztatandó és adóköteles ügyletnek kell fennállnia, és a tévesen kimutatott adó nem jogosít adólevonásra [omissis].
- 17 A szolgáltatás igénybevevője általi adólevonás szempontjából az sem bír jelentőséggel, hogy ő maga a megállapodás szerinti vagy a ténylegesen átvett ellenértékek alapján adózik-e. A német jogalkotó nem élt azzal a héarendszerről szóló irányelv 167a. cikke által biztosított lehetőséggel, hogy a ténylegesen átvett

ellenértékek alapján adózó adóalanyok („Ist-Versteuerer”) esetében az adólevonást az ellenérték megfizetésétől tegye függővé.

- 18 A nemzeti jog szerint tehát a szolgáltatás igénybevevőjét megillető adólevonási jog akkor is az ügylet teljesítésével keletkezik, ha a szolgáltató a ténylegesen átvett ellenértékek alapján adózó adóalany (,,Ist-Versteuerer”) minősül, és az ellenértéket még nem vette át. A szolgáltatás igénybevevője ez esetben annak ellenére jogosulttá válik az adólevonásra, hogy a szolgáltatót még nem terheli a megfelelő forgalmi adó megfizetésének kötelezettsége.

2. Az uniós jog értelmezésével kapcsolatos kétségek

- 19 A héarendszerről szóló irányelv 167. cikkéből ettől eltérő értékelés következhet. E rendelkezés szerint a szolgáltatás igénybevevőjét megillető adólevonási jog csak abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.
- 20 a) A héarendszerről szóló irányelv 66. cikkének b) pontja szerint a tagállamok előírhatják, hogy a bizonyos adóalanyokat terhelő adófizetési kötelezettség csak az ellenérték átvételének **[eredeti 11. o.]** időpontjában keletkezzen. A nemzeti jogalkotó az UStG 13. §-a (1) bekezdés[e] [1. pontjának] b) [al]pontjában élt e lehetőséggel. A nemzeti jog szerint azonban ezekben az esetekben is már abban az időpontban létrejön az adólevonási jog, amikor a termékértékesítést vagy egyéb szolgáltatásnyújtást teljesítették. A héarendszerről szóló irányelv 167. cikkével tehát annak szigorú alkalmazása mellett ellentétbe kerül a nemzeti jog, mivel megszűnik a héarendszerről szóló irányelv 167. cikkében szabályozott, az adófizetési kötelezettség és az adólevonási jog között fennálló kapcsolat [omissis]. A Bíróság – amennyire megállapítható – még nem foglalt állást e problémakörrel kapcsolatban (a kérdés megválaszolatlanul maradt a Bíróság 2013. május 16-i ítéletében [C-169/12, 33. és azt követő pontok]).
- 21 A héarendszerről szóló irányelv 167. cikkének egyértelmű megfogalmazása mellett e rendelkezés következetes alkalmazása mellett szólhat a héarendszerről szóló irányelv 226. cikkének – a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a számlázás szabályai tekintetében történő módosításáról szóló, 2010. július 13-i 2010/45/EU irányelvvel (HL L 189., 1. o.; úgynevezett számlázási irányelv) beiktatott – új 7a. pontja is. E rendelkezés szerint a számlán kötelezően fel kell tüntetni a „pénzforgalmi elszámolás” kifejezést, ha az adófizetési kötelezettség a héarendszerről szóló irányelv 66. cikke b) pontjának megfelelően keletkezik, és az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. Ez a számlán feltüntetendő további adat arról tájékoztatja a szolgáltatás igénybevevőjét, hogy a szolgáltató a ténylegesen átvett ellenértékek alapján adózik, és ebből le tudja vonni az adólevonás szempontjából szükséges következtetéseket. A szakirodalom azt az álláspontot képviseli, hogy a héarendszerről szóló irányelv 226. cikkének 7a. pontjából az következik, hogy a

héarendszerrel szóló irányelv 167. cikkében szabályozott, az adófizetési kötelezettség és az adólevonási jog között fennálló kapcsolat immár kötelező jellegű [omissis].

- 22 A 2010/45/EU irányelvet 2012. december 31-ig kellett volna átültetni a nemzeti jogba; a német jogalkotó mindazonáltal nem ültette át a héarendszerrel szóló irányelv 226. cikkének 7a. pontját. A nemzeti jogi szabályozásra tekintettel ez logikusnak tűnik; e szabályozás alapján a számlabefogadónak nem kell tudnia, hogy a számla kibocsátója a ténylegesen átvett ellenértékek alapján adózik-e, mivel ez nem érinti az adólevonást. **[eredeti 12. o.]**
- 23 b) A nemzeti jogi helyzet mindazonáltal összeegyeztethető a héarendszerrel szóló irányelv 167. cikkével, ha a héarendszerrel szóló irányelv 167. cikke esetében nem kötelező jellegű rendelkezésről, hanem csupán egy „vezérfonalról” van szó [omissis].
- 24 Az, hogy a héarendszerrel szóló irányelv 167. cikke esetében csak egy vezérfonalról van szó, a Tanács és a Bizottság által a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 17. cikkének (1) bekezdéséhez fűzött jegyzőkönyvi nyilatkozatból következhet [omissis]. A 77/388/EGK irányelv 17. cikkének (1) bekezdése a héarendszerrel szóló irányelv 167. cikkét megelőző, hasonló szövegű rendelkezés. A jegyzőkönyvi nyilatkozat szerint a tagállamok eltérhetnek az irányelv 17. cikkének (1) bekezdésében foglalt alapelvtől, ha az értékesítőt vagy szolgáltatót a bevétel alapján adóztatják [omissis].
- 25 Kérdésesnek tűnik azonban, hogy figyelembe vehető-e ez a jegyzőkönyvi nyilatkozat a hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló irányelv értelmezése során. Jóllehet a jegyzőkönyvi nyilatkozatokra főszabály szerint hivatkozni lehet az uniós jogi aktusok értelmezésének alátámasztására (lásd például: a Bíróság 2008. június 19-i ítélete, C-319/06, 32. pont). A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint azonban nem ez a helyzet akkor, ha a jegyzőkönyvi nyilatkozat tartalma a kérdéses rendelkezés szövegében nem fejeződik ki (a Bíróság 1988. február 23-i ítélete, 429/85, 9. pont; 1991. február 26-i ítélete, C-292/89, 18. pont; 1997. május 29-i ítélete, C-329/95, 23. pont; 1998. december 3-i ítélete, C-368/96, 26. pont).
- 26 Ez alapján az a döntő, hogy a jegyzőkönyvi nyilatkozat tartalma kifejeződik-e a hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló irányelv rendelkezéseiben. A héarendszerrel szóló irányelv 167. cikkének szövege nem tartalmaz a jegyzőkönyvi nyilatkozat szerintihez hasonló korlátozást. A jegyzőkönyvi nyilatkozat azonban adott esetben kifejeződik a **[eredeti 13. o.]** héarendszerrel szóló irányelv 226. cikkének 7a. pontjában foglalt új rendelkezésben. E rendelkezés alkalmazhatósága ugyanis annak szövege szerint két feltételtől függ. Egyrészt az adófizetési kötelezettségnek a héarendszerrel szóló irányelv 66. cikke b) pontjának megfelelően az ellenérték kézhezvételének időpontjában kell keletkeznie. Másrészt az adólevonás jogának abban az időpontban kell keletkeznie, amikor a levonható adó megfizetési

kötelezettsége keletkezik. A második feltétel tehát megismétli a héarendszerről szóló irányelv 167. cikkének szövegét. Ha a héarendszerről szóló irányelv 167. cikkét szigorúan és kivétel nélkül kellene alkalmazni, e második feltétel teljesen felesleges lenne. A héarendszerről szóló irányelv 167. cikkének és 226. cikke 7a. pontjának egymással összefüggésben történő értelmezéséből tehát olyan rendszertani megfontolások következnek, amelyek amellet szólnak, hogy a héarendszerről szóló irányelv 167. cikke esetében nem egy szigorú előírásról, hanem olyan vezérfonalról van szó, amelytől a tagállamok eltérhetnek.

3. Relevancia

- 27 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés releváns az ügy eldöntése szempontjából. [omissis] [később kifejtve]

II. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés

- 28 A második kérdés csak akkor merül fel, ha a tagállamok a fent ismertetett módon eltérhetnek a héarendszerről szóló irányelv 167. cikke szerinti szabályozástól. E kérdés annak tisztázását szolgálja, hogy a vállalkozó ezekben az esetekben mindenesetre akkor gyakorolhatja-e az adólevonási jogot abban az adómegállapítási időszakban is, amelyben az adólevonási jog a héarendszerről szóló irányelv **[eredeti 14. o.]** szigorú alkalmazása esetén keletkezett volna, ha a nemzeti jog szerint megfelelő korábbi adómegállapítási időszakban már nem gyakorolható ez a jog.

1. A nemzeti jog szerinti jogi értékelés

- 29 Ha a vállalkozó elmulasztotta levonni az adót, a nemzeti jog szerint az adólevonási jog nem gyakorolható egy későbbi adómegállapítási időszak vonatkozásában. Ha az előzetesen felszámított adó – mint az alapügyben az adó megállapíthatóságának elévülése miatt – már nem érvényesíthető visszamenőlegesen, a jog már nem gyakorolható.
- 30 Az UStG 16. §-a (2) bekezdésének első mondata értelmében előzetesen felszámított adóként abban az adómegállapítási időszakban kell levonni a megfelelő összegeket, amelyre ezen összegek esnek. Ez alapján előzetesen felszámított adóként abban az adómegállapítási időszakban kell levonni a megfelelő összegeket, amelyben fennállnak az adólevonásra való jogosultság feltételei [omissis]. Egy későbbi adómegállapítási időszakban már nem végezhető el az adólevonás [omissis]. Ha a vállalkozó elmulasztja levonni az adót a megfelelő adómegállapítási időszakban, az adólevonást csak akkor pótolhatja, ha az adómegállapítás még módosítható ezen adómegállapítási időszak vonatkozásában [omissis]. Az adómegállapítás azonban semmiképpen sem módosítható, ha ezen időszak vonatkozásában már elévült az adó megállapíthatósága.

2. Az uniós jog értelmezésével kapcsolatos kétségek

- 31 A héarendszerről szóló irányelv 167. cikke eltérő értékelést kívánhat meg azokban az esetekben, amelyekben a nemzeti jog a héarendszerről szóló irányelv 167. cikkétől eltérve korábbi adómegállapítási időszakra helyezi az adólevonási jog keletkezésének időpontját, e jogot nem gyakorolták **[eredeti 15. o.]** ezen adómegállapítási időszakban, és a nemzeti jog – az alapügy körülményeihez hasonlóan – kizárja az utólagos joggyakorlást.
- 32 A Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint az adólevonási jog a közös héarendszer egyik alapelvét képezi, amely a héasemlegességet hivatott biztosítani. Az adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (a Bíróság 2016. szeptember 15-i ítélete, C-516/14, 37. és azt követő pontok; 2018. március 21-i ítélete, C-533/16, 37. és azt követő pontok; 2018. november 21-i ítélete, C-664/16, 37. és azt követő pont).
- 33 A héarendszerről szóló irányelv 179. cikke szerint az adólevonási jogot az uniós jog alapján is főszabály szerint azon adómegállapítási időszak vonatkozásában kell gyakorolni, amelyben az keletkezett (a Bíróság 2008. május 8-i ítélete, C-95/07, 40. és azt követő pontok). A héarendszerről szóló irányelv 180. cikke szerint a tagállamok engedélyezhetik ugyan a héarendszerről szóló irányelv 179. cikke szerinti adólevonási jog későbbi gyakorlását, amennyiben ez nem történt meg; a német jogalkotó azonban nem élt ezzel a lehetőséggel.
- 34 Az adólevonási jog alapvető jelentősége mindazonáltal szükségessé teheti, hogy a vállalkozó lehetőséget kapjon arra, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között akkor is érvényesítse az előzetesen felszámított adót a héarendszerről szóló irányelv 167. cikkéből adódó adómegállapítási időszak vonatkozásában, ha a nemzeti jog eltér a héarendszerről szóló irányelv 167. cikkétől. Ez mindenestre akkor lehet szükséges, ha az érvényesítésre már nincs lehetőség a nemzeti jog szerint megfelelő adómegállapítási időszakban, hogy ebben az esetben is biztosított legyen a héarendszer semlegessége. Ebben a helyzetben ugyanis a héarendszerről szóló irányelv 167. cikkétől való – a vállalkozó számára önmagában véve előnyös – eltérés a vállalkozó hátrányára válik.

3. Relevancia

- 35 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés akkor releváns az ügy eldöntése szempontjából, ha az első kérdésre nemleges választ kell adni, és a tagállamok a héarendszerről szóló irányelv 66. cikkének b) pontja szerinti esetekben az ismertetett **[eredeti 16. o.]** módon eltérhetnek a héarendszerről szóló irányelv 167. cikkétől. [omissis] [később kifejtve]

D. Nemzeti jogi eljárási kérdések

- 36 [omissis]

37 [omissis]

38 [omissis] **[eredeti 17. o.]** [omissis]

39 [omissis]

MUNKADOKUMENTUM