

Anonimizált változat

Fordítás

C-324/20 – 1

C-324/20. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2020. július 22.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzhof (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. május 7.

Alperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Finanzamt B

Felperes és ellenérdekű fél:

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



BUNDESFINANZHOF [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország]

VÉGZÉS

a Finanzamt B

alperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél

és az

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

felperes és ellenérdekű fél között

[omissis]

hozzáadottérték-adó tárgyában folyamatban lévő jogvitában

az V. tanács [eredeti 2. o.]

2020. május 7-én a következőképpen határozott:

R e n d e l k e z ő r é s z

I. A bíróság az alábbi kérdéseket terjeszti előzetes döntéshozatalra az Európai Unió Bírósága elé:

1. Az egyszeri, és ezért nem időszakosan teljesített szolgáltatás esetében a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 64. cikke (1) bekezdésének értelmében vett egymást követő elszámolásokat vagy fizetéseket már önmagában megalapozza a részletfizetésre vonatkozó megállapodás?

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

II. [omissis]

I n d o k o l á s

I.

- 1 A felperes és ellenérdekű fél (felperes) forgalma után az Umsatzsteuergesetz (UstG), (a forgalmi adóról szóló törvény) 13. §-a (1) bekezdése 1. pontja a) alpontjának megfelelően a megállapodás szerinti ellenértékek alapján fizetett adót. A felperes a vitával érintett, 2012. évben adóköteles közvetítői szolgáltatást nyújtott a T-GmbH-nak (GmbH), egy 2012. november 7-én kelt, megbízási díjra vonatkozó megállapodás alapján. Eszerint a GmbH (megbízó) megbízta a felperest (a megbízottat), hogy ingatlanadásvételi szerződés keretében közvetítőként működjön közre egy M.-ben található ingatlan értékesítésében. A megállapodás preambuluma szerint az ingatlanadásvételi szerződést már írásba foglalták, és rögzítették, hogy a megbízott a megbízásból fakadó kötelezettségeinek teljesszűréen eleget tett. Ellenszolgáltatásként abban állapodtak meg, hogy a megbízott a megbízótól 1 000 000 euró plusz hozzáadottértékadó összegű megbízási díjat kap. A megállapodás szerinti megbízási díjat öt azonos,

200 000 euró plusz hozzáadottérték-adó összegű részletben kell megfizetni. Valamennyi részlet évente volt esedékes, az első részösszeget 2013. június 30-án kellett megfizetni. A megbízónak a megbízási díj teljesítésére biztosítékot kellett nyújtania a megbízott részére. A következő években a felperes a hozzáadottértékadó tartalmazó számlákat állított ki a mindenkori részösszegekről a mindenkori esedékességi dátummal, majd az ellenértéket átvette és ennek megfelelően megfizette az adót. **[eredeti 3. o.]**

- 2 Egy a hozzáadottértékadóra irányuló soron kívüli ellenőrzést követően az alperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél (a Finanzamt – [adóhivatal, Németország]) abból indult ki, hogy a felperesnek a vitával érintett évben már teljesített közvetítői szolgáltatás alapján a teljes közvetítői díj után meg kell fizetnie az adót. A felperes kifogását, miszerint 2013 és 2018 között még további értékesítési szolgáltatásokat kellett teljesítenie, és a 200 000 eurós éves kifizetés teljesítése attól függött, hogy a projektben meghatározott előrehaladást érte-e el, az adóhivatal éppoly kevésbé tekintette relevánsnak, mint azt a 2016. március 15-én kelt kiegészítő megállapodást, melynek alapján egy sikerdíjas, úgynevezett vezető ügynöki értékesítési szerződés jött létre, ami azt jelentette, hogy a megbízott a szerződés tárgyát képező ingatlant a megbízó számára közvetíti, és az ezzel kapcsolatos, a megbízó által fejlesztett teljes projektet támogatja azzal, hogy aktívan kíséri a további értékesítést. Ennélfogva az adóhivatal a 2012. évi hozzáadottértékadó-megállapítást 2016. december 22-én kelt határozatával megváltoztatta. A kifogás nem járt eredménnyel.
- 3 Ezzel szemben a Finanzgericht [pénzügyi bíróság] a keresetnek [omissis] túlnyomó részében helyt adott. A felperes már a vitás évben teljesítette a közvetítési szolgáltatást, ahogy azt a megbízási díjra vonatkozó megállapodás is tartalmazza. A felperes álláspontjával szemben ettől eltérő értelmezés nem jöhet szóba a kiegészítő megállapodás alapján. Ebből ugyanis nem következik, hogy a benne létrejött megállapodások már az eredeti megbízási díjra vonatkozó megállapodás időpontjában fennálltak volna. Az Európai Unió Bíróságának a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvre (héairányelv) vonatkozó ítélkezési gyakorlata és a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróságnak) ítélkezési gyakorlata szerint azonban a vitával érintett évet követő első, 2013-as évben bevételezett összeget kivéve az UstG 17. §-a (2) bekezdésének 1. pontja és (1) bekezdésének első mondata értelmében a behajthatatlanságot kell feltételezni. Ez ellen irányul az adóhivatal felülvizsgálati kérelme.

II.

- 4 **1. Jogi háttér**
- 5 **a) Az uniós jog**

A héairányelv 63. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.” [eredeti 4. o.]

6 Ezen irányelv 64. cikkének 1. bekezdése a következőket írja elő:

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

7 Az irányelv 66. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

- a) legkésőbb a számla kibocsátásának időpontjában;
- b) legkésőbb az ellenérték átvételének időpontjában;
- c) az adóztatandó tényállás tényleges megvalósulásának időpontját követő meghatározott időszakon belül, abban az esetben, ha a számla kiállítása nem, vagy csak késedelmesen valósul meg.”

8 Ezen irányelv 90. cikke a következőket írja elő:

„(1) Megszűnés, felmondás, elállás, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az ügylet teljesítése utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

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

9 **b) A nemzeti jog**

Az UstG 13. §-a (1) bekezdésének 1. pontja a következőket írja elő:

„Adófizetési kötelezettség keletkezik

1. termékértékesítések és egyéb szolgáltatásnyújtások vonatkozásában

10 a) Az adó megállapodás szerinti ellenértékek alapján történő kiszámítása esetén [a 16. § (1) bekezdésének első mondata] az ügyletek teljesítésének időpontja szerinti előzetes forgalmiadó-bevallási időszak lejártával. A részleges teljesítésre is ez vonatkozik. Részleges teljesítésre kerül sor, amennyiben egy gazdaságilag elkülöníthető szolgáltatás bizonyos részei ellenértékének

megállapítására külön kerül sor. Amennyiben a teljesítést vagy részleges teljesítést megelőzően kerül sor az ellenérték vagy az ellenérték egy részének átvételére, az adófizetési kötelezettség e tekintetben azon előzetes forgalmiadó-bevallási időszak lejártával keletkezik, amelyben sor került az ellenérték vagy az ellenérték egy részének átvételére. [eredeti 5. o.]

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

11 Az UstG 17. §-a előírja:

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

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

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

13 Az UstG 20. §-a 1. mondatának a vitás évben hatályos szövege az alábbiakat írta elő:

„Az adóhivatal kérelemre engedélyezheti, hogy az olyan vállalkozó

14 1. akinek összforgalma [19. § (3) bekezdés] az előző naptári évben nem haladta meg az 500 000 eurót (2020. január 1-jétől a 600 000 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 (jövedelemadóról szóló törvény) 18. §-a (1) bekezdése 1. pontjának értelmében szabadfoglalkozásúként végzi,

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

16 **2. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről**

17 **a) Előzetes megfontolások**

A Bíróság a 2018. november 29-i baumgarten sports & more ítéletében (C-548/17, EU:C:2018:970 [omissis]) úgy határozott, hogy a héairányelv 64. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 63. cikkét úgy kell értelmezni, hogy

azzal ellentétes, hogy hivatásos labdarúgó-játékosok ügynök által történő közvetítésére irányuló, a közvetítést követő több éven keresztül több részletben történő és **[eredeti 6. o.]** feltételhez kötött kifizetések tárgyát képező szolgáltatásnyújtásra – mint amelyről az alapügyben szó van – vonatkozó adó esetében az adóztatandó tényállás és adófizetési kötelezettség a közvetítés időpontjában keletkezik.

- 18 Indoklásában a Bíróság rámutatott, hogy az olyan szolgáltatás, amely egy játékosnak valamely egyesülethez, bizonyos számú évadra történő közvetítéséből áll, és amelynek díjazása a közvetítést követően több éven keresztül több részletben, feltételhez kötött kifizetések formájában történik, olyan esetnek tűnik, amely a héairányelv 64. cikkének (1) bekezdése szerinti, egymást követő időszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre enged következtetni (baumgarten sports & more ítélet, EU:C:2018:970, 29. pont [omissis]).
- 19 Az eljáró tanács későbbi ítéletében csatlakozott a fentiekhez és úgy döntött, hogy a vállalkozások a részletekben díjazott közvetítési szolgáltatások esetében hivatkozhatnak a héairányelv 64. cikke (1) bekezdésének közvetlen alkalmazhatóságára [omissis], és ezt abban a jogvitában azzal indokolta, hogy ez nem attól függ – mint például a használati jog átengedésénél –, hogy időszakos szolgáltatási cselekmények történnek-e. Sokkal lényegesebb, ha egy közvetítési szolgáltatást az alapján díjaznak, hogy a közvetítés tartósan sikeres volt-e (jelen esetben: hogy a játékos az öt felvevő klubnál maradt-e a szerződésben megállapodott időpontig) [omissis].
- 20 **b) A vitás kérdéstről**
- 21 aa) Ha csupán a héairányelv 64. cikke (1) bekezdésének szövegéből indulunk ki, akkor az első jogkérdésre igennel válaszolhatnánk, még akkor is, ha itt a héairányelv 63. cikkéhez képest csupán egy kivételt jelentő előírásról van szó. Ugyanis a szóban forgó, határidőhöz kötött pénzkövetelések esetében, ahogy egy részletfizetési megállapodásnál, e rendelkezés szövege is a szolgáltatás egymást követő időszakonként történő elszámolásra vagy fizetésére ad okot.
- 22 bb) A tanácsnak mégis kétségei vannak a héairányelv 64. cikke (1) bekezdésének értelmezését illetően. Ezen kétségek abból adódnak, hogy ez a rendelkezés kizárja az alkalmazási köréből a jelen jogvitában is fennálló részletfizetési megállapodást, a részletvételtől álló termékértékesítés esetén. A héairányelv 64. cikke (1) bekezdése azonban nem tartalmaz hasonló kizáró tényállást a jogvitában szóban forgó szolgáltatásokra nézve.
- 23 Meglehet, ennek az az oka, hogy az uniós jogalkotó a héairányelv 64. cikke (1) bekezdésével csupán változtatás nélkül átvett egy szabályozást, ami ezen irányelv hatálybalépésének időpontjában már létezett, mégpedig a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (77/388/EGK irányelv) 10. cikke (2) bekezdésének **[eredeti 7. o.]** első albekezdése második mondatában. Ez

szolgálhatna azon feltételezés alapjául, miszerint a jogalkotó a 77/388/EGK irányelv hatálybalépésekor nem tette megfontolás tárgyává – az akkor adott esetben számára nem ismert – részletfizetés esetét a szolgáltatások körében, ugyanakkor ezen tényállás ismeretében ezt az esetet kizárta volna a héairányelv 64. cikkének (1) bekezdése alkalmazási köréből.

- 24 Így valósulna meg a termékek és a szolgáltatások egyenlő kezelése.
- 25 Egyébiránt a héairányelv 64. cikke (1) bekezdésének szöveghű alkalmazása a héairányelv 63. cikkének túlságosan megszorító értelmezéséhez vezetne. Ugyanis a héairányelv 64. cikke (1) bekezdésének a szolgáltatásokra való szó szerinti alkalmazása végeredményben odáig vezetne, hogy az adófizetési kötelezettség nem a szolgáltatásnyújtás teljesítésével keletkezne, ahogy azt a héairányelv 63. cikke előíranyozza, hanem csak a héairányelv 66. cikke 1. albekezdésének c) pontjában foglalt felhatalmazás alapján, a mindenkori ellenérték átvételekor.
- 26 cc) Továbbá utalni kell arra is, lehetséges, hogy a szóban forgó jogvita jogilag jelentős különbséget mutat a baumgarten sports & more (EU:C:2018:970 [omissis]) ügy tényállásához képest. Hiszen a baumgarten sports & more (EU:C:2018:970 [omissis]) ügyben olyan pénzkövetelésekről volt szó, amelyek egy feltétel teljesülésétől függtek, jelen esetben attól, hogy a közvetített játékos munkaszerződése egy meghatározott időpontban fennáll-e. Ezen feltétel fennállása a jövőbeni időpontban a közvetítési szolgáltatási teljesítésekor bizonytalan volt.
- 27 Ezzel szemben a jelen jogvitában csak egy határidőről, és nem olyan feltételről van szó, amelynek teljesülése bizonytalan. Ennek folytán a pénzkövetelés az adott jövőbeni időpontban biztosan fennáll, akár csak a részletvétel esetén. Az eljáró tanácsra nézve [omissis] kötelező, a Finanzgericht [pénzügyi bíróság] által tett megállapítások alapján nem egy olyan tényállásról volt szó, amelynél a közvetítési szolgáltatást az eredmény tartós jellege – vagy ezzel egyezően a fenntarthatósága – alapján fizették meg [omissis]. Ebből következően a felperes előadásával szemben ebben az esetben nincs is szó olyan feltételről, mint a hivatkozott ügyben.
- 28 dd) Végül kérdéses, hogy milyen jelentősége van annak, hogy a Bíróság a baumgarten sports & more (EU:C:2018:970 [omissis]) ítéletben **[eredeti 8. o.] a** 2015. szeptember 3-i, Asparuhovo Lake Investment Company ítéletére, (C-463/14, EU:C:2015:542, a 49. és az azt következő pontjára [omissis]) hivatkozott. Ebben ugyanis egy hosszabb időtartamon keresztül, tartósan nyújtott tanácsadási szolgáltatásról volt szó, míg a közvetítési szolgáltatást nem időszakosan, hanem egyszeri időponthoz köthetően teljesítik. A Bíróság itt megerősítette a héairányelv 64. cikke (1) bekezdésének alkalmazhatóságát, ha a tanácsadási szolgáltatások tartósan egy ügyfél rendelkezésére állnak, és ismétlődően, átalánydíjazással egyenlítik ki az ellenértéküket, függetlenül attól, hogy a megbízott az adott időszak alatt ténylegesen végzett-e tanácsadási szolgáltatásokat az ügyfele számára. Ez amellel szólhatna, hogy az egymást követő időszakonkénti elszámolások vagy fizetések megalapozottságát attól kell

függővé tenni, hogy a teljesített szolgáltatások a legtágabban értelmezve mutatnak-e „jövőbeni vonatkozást” vagy „jövőbeni kihatást”.

29 Ez megfelel az UstG 13. §-a (1) bekezdése 1. pontja a) alpontjának 2. és 3. mondatában foglalt részszerzés nemzeti jogi fogalmának, melyet a teljesítés gazdasági oszthatósága határoz meg, mint például egy havi bérleti díjat tartalmazó megállapodás esetében. Ez alapján a héairányelv 64. cikke (1) bekezdésének alkalmazása közvetítési szolgáltatásokra az előbbieken leírt ítélkezési gyakorlattal ellentétben (lásd a fenti II.2.a. pontot) már eleve elutasítandó.

30 **c) A kérdés relevanciája**

A nemzeti jog nem tartalmaz a héairányelv 64. cikke (1) bekezdésének megfelelő szabályozást. Ezért abból kell kiindulni, hogy az adófizetési kötelezettség már a vitával érintett évben történt teljesítéssel keletkezett, ez azonban ellentmondana az irányelvi rendelkezésnek, amennyiben azt akként kell értelmezni, hogy azt a szolgáltatásokkal kapcsolatos részletfizetési megállapodásokra is alkalmazni kell.

31 **3. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéstről**

32 **a) Bevezetés**

A héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerint teljes vagy részleges nemfizetés, avagy az ügylet teljesítése utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

33 Kérdéses, hogy milyen jelentősége van e rendelkezés értelmezésében a Bíróság ítélkezési gyakorlatának, amely szerint „a hozzáadottérték-adó területén az [eredeti 9. o.] adóalanyok mint adóbeszedők az állam nevében járnak el” (1993. október 20-i Balocchi ítélet, C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont [omissis]). A Bíróság ezt „az állam nevében és az államkincstár érdekében eljáró adóbeszedő” funkciót úgy magyarázta, hogy az adóalanyok „[kötelesek megfizetni] a héát, noha azt mint fogyasztási adót végül a végső fogyasztó viseli” (2008. február 21-i Netto Supermarket ítélet, C-271/06, EU:C:2008:105, [omissis]).

34 **b) A vitás kérdéstről**

A Bíróság előbbieken ismertetett ítélkezési gyakorlata alapján az adóalanyoknak szánt adóbeszedési feladat az eljáró tanács értelmezése szerint lehetőséget teremt a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének alkalmazásával annak megakadályozására, hogy az adókötelezettnek az általa, a szolgáltatás teljesítésének időszakára megfizetendő adót több éves időszakra előre kelljen megfinanszíroznia. (vö. a tanács 2017. június 21-én kelt előzetes döntéshozatalra utaló határozatának harmadik kérdésével is [omissis], amit az Európai Bíróságnak a baumgarten sports & more, EU:C:2018:970 [omissis] ítéletben nem kellett megválaszolnia.)

- 35 A jogvita szempontjából ezért jelentőséggel bír, hogy egy adóbeszedő feladatával összeegyeztethető-e, hogy egy 2012. november 7-én már teljesített szolgáltatás esetében adókötelezettség keletkezése estén erre az évre (amennyiben az első kérdésre adott válasz nemleges) az adóalap csökkentése nélkül járjon el, bár ez a teljesítés az ebben az időpontban megkötött megállapodás szerint öt éven át, évente történő fizetésekkel kerül majd kiegyenlítésre, első alkalommal 2013. június 30-i esedékességgel. Ebben az esetben a felperesnek a vitás évben előre meg kellene finanszíroznia az adót, bár az ellenszolgáltatást csak később, egy öt éves időtartam alatt kapná meg.
- 36 E körben az eljáró tanács fel kívánja hívni a figyelmet arra, hogy a nemzeti jog az UstG 17. §-ának (2) bekezdése 1. pontjának második mondatában olyan előírást tartalmaz, miszerint a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében foglalt csökkentést követően az adóalapot ismét fel kell emelni, ha a fizetés később megtörténik (vö. e tekintetben a 2017. november 23-i Di Maura ítélettel, C-246/16, EU:C:2017:887 [omissis]).
- 37 **c) A kérdés relevanciája**
- A második kérdés is releváns, mivel a keresetnek a héairányelv 90. cikke szerinti csökkentés jóváhagyása esetén is helyt kell adni. [eredeti 10. o.]
- 38 **4. Az előzetes döntéshozatalra utalás jogi alapja**
- Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság elé terjesztése az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikkén alapul.
- 39 **5. Az eljárás felfüggesztéséről**
- [omissis]