

C-895/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. december 4.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Lengyelország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. november 4.

Felperes:

A.

Alperes:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Az alapeljárás tárgya

A Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódó előzetesen felszámított adó levonásához való jog meghatározása a héatörvény módosított rendelkezéseinek fényében, amelyek három hónapos jogvesztő határidőt állapítanak meg az adóbevallás benyújtására

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

Úgy kell-e értelmezni 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) 178. cikkével összhangban értelmezett 167. cikkét, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az abban az

adómegállapítási időszakban előzetesen felszámított adó levonásához való jog gyakorlását, amelyben az elszámolás alapját a Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősülő ügyletek után fizetendő adó képezi, ahhoz a feltételhez köti, hogy az ezen ügyletek után fizetendő adót fel kell tüntetni az azon hónap leteltétől számított jogvesztő határidőn (Lengyelországban három hónapon) belül benyújtott megfelelő adóbevallásban, amely hónapban a beszerzett termékek és szolgáltatások tekintetében adókötelezettség keletkezett?

A hivatkozott uniós rendelkezések

A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 1. cikkének (2) bekezdése, 63., 167., 168., 178–182., 273. cikke

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

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., 2018, 2174. tétel és későbbi módosításai) (a továbbiakban: héatörvény):

A 86. cikk (1), (10), (13) és (13a) bekezdése mind a 2017. január 1-jét megelőzően, mind az azt követően hatályos változatában:

(1) [...] adóalanyok, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használják fel, [...] jogosultak a fizetendő adó összegéből levonni az előzetesen felszámított adó összegét.

(10) Az előzetesen felszámított adóösszeg fizetendő adó összegéből való levonásának joga az azon időszakra vonatkozó adóbevallásban keletkezik, amelyben az adóalany által beszerzett vagy importált áruk vagy szolgáltatások tekintetében az adókötelezettség keletkezett.

(13) Ha az adóalany a fizetendő adó összegéből nem vonta le az előzetesen felszámított adó összegét a (10), (10d), (10e) és (11) bekezdésben említett határidőkön belül, csökkentheti a fizetendő adó összegét, az adóbevallás helyesbítése révén azon időszak tekintetében, amelyben a fizetendő adó levonására való jogosultság keletkezett, legkésőbb azon év kezdetétől számított 5 éven belül, amelyben a fizetendő adó levonására való jogosultság keletkezett, a (13a) bekezdés fenntartásával.

(13a) Ha az adóalany a Közösségen belüli termékbeszerzés, termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás tekintetében, amelyek vonatkozásában a termékek beszerzőjének, illetve a szolgáltatások igénybevevőjének minősül, a 17. cikk alapján nem vonta le az előzetesen felszámított adó összegét a fizetendő adó összegéből a (10) és (11) bekezdésben említett határidőkön belül, csökkentheti a

fizetendő adó összegét az adóbevallás helyesbítése révén azon időszak tekintetében, amelyben a fizetendő adó levonására való jogosultság keletkezett, legkésőbb azon év végétől számított 5 éven belül, amelyben a fizetendő adó levonására való jogosultság keletkezett.

A 86. cikk (10b) bekezdésének 2016. december 31-ig hatályos változata:

(10b) Az előzetesen felszámított adó levonásának joga a fizetendő adó összegéből
[...]

2) a (2) bekezdés 4. pontjának c) alpontjában említett esetekben – a (10) bekezdésnek megfelelően keletkezik, feltéve, hogy az adóalany:

[...]

b) a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő adó összegét feltünteti abban az adóbevallásban, amelyben ezt az adót elszámolni köteles;

3) a (2) bekezdés 4. pontjának a), b) és d) alpontjában említett esetekben – a (10) bekezdésnek megfelelően keletkezik, feltéve, hogy az adóalany az ezen ügyletek után fizetendő adó összegét feltünteti abban az adóbevallásban, amelyben ezt az adót elszámolni köteles.

2017. január 1-jei hatállyal módosult a 86. cikk (10b) bekezdése 2. pontjának b) alpontja és 3. pontja, valamint e rendelkezés egy új (10i) bekezdéssel egészült ki:

(10b) Az előzetesen felszámított adó levonásának joga a fizetendő adó összegéből
[...]

2) a (2) bekezdés 4. pontjának c) alpontjában említett esetekben – a (10) bekezdésnek megfelelően keletkezik, feltéve, hogy az adóalany:

[...]

b) a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő adó összegét feltünteti abban az adóbevallásban, amelyben ezt az adót elszámolni köteles, de legkésőbb annak a hónapnak a lejártát követő 3 hónapon belül, amelyben a beszerzett termékek tekintetében adókötelezettség keletkezett.

3) a (2) bekezdés 4. pontjának a), b) és d) alpontjában említett esetekben – a (10) bekezdésnek megfelelően keletkezik, feltéve, hogy az adóalany az ezen ügyletek után fizetendő adó összegét feltünteti abban az adóbevallásban, amelyben ezt az adót elszámolni köteles, de legkésőbb annak a hónapnak a lejártát követő 3 hónapon belül, amelyben a beszerzett termékek, illetve szolgáltatások tekintetében adókötelezettség keletkezett.

(10i) Ha az adóalany a fizetendő adó összegét a (10b) bekezdés 2. pontjának b) alpontjában vagy 3. pontjában előírtaknál későbbi időpontokban tünteti fel abban az adóbevallásban, amelyben ezt az adót elszámolni köteles, az adóalany ennek megfelelően növelheti a fizetendő adó összegét az azon adómegállapítási időszakra vonatkozó elszámolásban, amelynek tekintetében nem telt le az adóbevallás benyújtásának határideje.

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása, valamint a felek érvei

- 1 Az adójogi rendelkezések feltételes adómegállapításra irányuló kérelmében az A. társaság (a továbbiakban: társaság) feltüntette, hogy gazdasági tevékenysége keretében beszerzést, többek között Közösségen belüli termékbeszerzést (a továbbiakban: Közösségen belüli termékbeszerzés) végez Lengyelország területén. A beszerzett termékeket ezt követően Lengyelország területén termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó (héta) alá tartozó tevékenységekhez használják fel. A társaság tevékenységének gyakorlása keretében előfordultak, és a jövőben előfordulhatnak olyan helyzetek, amelyekben a társaság a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő adót nem tüntette fel/tünteti fel az azon hónap leteltétől számított három hónapos határidőn belül benyújtott adóbevallásában (vagy a bevallás helyesbítésében), amelyben a beszerzett termékek tekintetében adókötelezettség keletkezett (erre ezen határidő leteltét követően az adóbevallás helyesbítése révén kerített vagy kerít sort). Az, hogy a fizetendő adót a fent említett határidőn belül nem tüntették fel, többek között a számla késedelmes kézhezvételének, az ügylet társaság általi téves minősítésének, vagy a héanyilvántartást és -bevallást készítő személy hibájának tudható be. A társaság jelezte, hogy jogosult a héa teljes mértékű levonására, és hogy a fizetendő adó összegének saját bevallása helyesbítése révén történő (három hónapnál) későbbi feltüntetése nem joggal való visszaéléssel vagy az adó csökkentésének szándékával történt.
- 2 A fentiekkel kapcsolatban a társaság azt a kérdést tette fel, hogy a 2017. január 1-je óta hatályos jogi szabályozás szerint, a kérelemben bemutatott körülmények között és jövőbeli esemény bekövetkezésékor, jogosult-e, illetve jogosult lesz-e a héabevallás azon időszak tekintetében benyújtott helyesbítésben, amelyben az adókötelezettség keletkezett, a Közösségen belüli termékbeszerzést terhelő adót levonásba helyezni azon adómegállapítási időszak tekintetében, amelynek során a fizetendő adót feltüntették, még ha a helyesbítést azon hónap leteltétől számított három hónapon túl nyújtották, illetve nyújtják is be, amelyben a beszerzett termékek tekintetében az adókötelezettség keletkezett.
- 3 A társaság szerint a kérdésre igenlő választ kell adni. A társaság szerint a héatörvény 86. cikke (10b) bekezdése 2. pontja b) alpontjának 2017. január 1-jétől hatályos szövegéből eredő követelmény a héa-irányelv keretében ismeretlen követelmény, így az nem alkalmazható, ezenkívül az sérti az adósemlegesség és az arányosság elvét.

- 4 A Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (nemzeti adóhivatal vezetője, a továbbiakban: adóhivatal) nem értett egyet ezzel az állásponttal. Az adóhivatal álláspontja szerint az említett szabályok nem ellentétesek a héairányelvvel, különösen a fent említett elvekkel, mivel azok nem korlátozzák az adóalany fizetendő adó levonására való, a héarendszerből eredő jogosultságát. Hangsúlyozta továbbá, hogy a héairányelv 178. cikke lehetővé tette a tagállamok számára, hogy a héa levonásához való jogot bizonyos alakú feltételekhez kössék, véleménye szerint pedig ilyen alakúnak minősül a héatörvény 86. cikke (10b) bekezdése 2. pontjának b) alpontja szerinti három hónapos határidő.
- 5 A társaság a megtámadott feltételes adómegállapítás hatályon kívül helyezése iránti keresetet nyújtott be a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach-hoz (gliwicei vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) (kérdést előterjesztő bíróság) többek között arra hivatkozva, hogy ezen értelmezés sérti a héatörvény 86. cikke (10b) bekezdésének 2. pontját, ellentétes a héairányelv 167. és 178. cikkével, valamint figyelmen kívül hagyta a héatörvény 1. cikkének (2) bekezdésében foglalt adósemlegesség elvét és az EUMSZ 5. cikk (4) bekezdése szerinti arányosság elvét.
- 6 Az adóhatóság a kereset elutasítását kérte, és fenntartotta a megtámadott feltételes adómegállapításban foglalt álláspontot. A kérdést előterjesztő bíróság az eljárás felfüggesztéséről, és a Bíróság előtti előzetes döntéshozatal iránti eljárás kezdeményezéséről határozott.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása

- 7 Lengyelországban a héatörvény 86. cikkének (1) bekezdésében foglalt (az adósemlegesség elvének átültetését jelentő) szabálynak megfelelően, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használják fel, az adóalany jogosult az előzetesen felszámított adó összegét a fizetendő adó összegéből levonni. Ez a jogosultság főszabály szerint az azon időszakra vonatkozó adóbevallás tekintetében keletkezik, amelyben az adóalany által megszerzett, illetve importált termékek és szolgáltatások tekintetében adókötelezettség keletkezett (a héatörvény 86. cikkének (10) bekezdése). A 2016. december 31-ig hatályos jogi szabályozás szerint a Közösségen belüli termékbeszerzés esetében e jog a (10) bekezdésnek megfelelően többek között azzal a feltétellel keletkezett, hogy az adóalany a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő adó összegét feltünteti abban az adóbevallásban, amelyben ezt az adót elszámolni köteles (a héatörvény 86. cikke (10b) bekezdése 2. pontjának b) alpontja). Ugyanakkor a jogalkotó egy új, jogvesztő határidőt vezetett be, ami azt jelenti, hogy jelenleg e szabályozás alkalmazásának feltétele a bevallás három hónapon belüli benyújtása (a héatörvény 86. cikke (10b) bekezdése 2. pontja b) alpontjának 2017. január 1-jétől hatályos változata). E határidő túllépése esetén az adóalany a korábban benyújtott bevallást helyesbítenie kell (a héatörvény 86. cikke (10g) bekezdése), és ezzel egyidejűleg a Közösségen belüli termékbeszerzés címén fizetendő adót csak a tárgyidőszakban

tudja elszámolni (a héatörvény 86. cikke (10i) bekezdése). A módosítás indokolásából kitűnik, hogy azt egyes jogalanyok által a Közösségen belüli termékbeszerzés és más olyan ügyletek bevallása során elkövetett szabálytalanságokkal indokolták, amelyekben főszabály szerint a fizetendő adó megegyezik az előzetesen felszámított adó összegével.

- 8 A Bíróság ugyanakkor a „standstill” klauzulára vonatkozó 2019. május 2-i Grupa Lotos ítéletével (C-225/18) megállapította, hogy héairányelv 168. cikkének a) pontjában foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül, az adólevonások rendszerének pedig az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer tehát biztosítja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, amennyiben e tevékenységek maguk a héa alá tartoznak. Ebből következik, hogy az adóalany – a termék vagy szolgáltatás beszerzésekor e minőségében eljárva – az eszközt vagy a szolgáltatást az adóztatott tevékenységéhez használja, jogosult az ilyen eszközre vagy az ilyen szolgáltatásra vonatkozóan fizetendő vagy megfizetett héa levonására. A Bíróság rámutatott, hogy az ítélezési gyakorlatból következik, hogy a héalevonási jogtól való eltérések kizárólag az ezen adót szabályozó irányelvekben kifejezetten rögzített esetekben lehetségesek. Mindazonáltal, amint azt a Bíróság már megállapította, figyelemmel kell lenni a héalevonási jog kizárására vonatkozó nemzeti rendelkezések hatékony alkalmazására, valamint az ebből fakadóan az adóalanyokra gyakorolt hatásokra (25–28. és 37. pont).
- 9 A fenti ítélet alapján a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei merültek fel azzal kapcsolatban, hogy lehetséges-e a jelen ügyben említetthez hasonló szabályozás bevezetése, új, és főszabály szerint a nemzeti jogszabályokban korábban nem ismert megoldásként. Ez azért is nagyon fontos, mert e megoldás bevezetése során a lengyel jogalkotó nyilatkozott a tervezett megoldások uniós joggal való összeegyeztethetőségéről. Márpedig a módosítás indokolásából kitűnik, hogy nem kérték ki az uniós szervek és intézmények véleményét, valamint nem konzultáltak, illetve egyeztettek velük.
- 10 A tagállamok azon lehetőségét illetően viszont, hogy formális követelményként jogvesztő határidőket vezessenek be, a Bíróság – többek között az egyenértékűség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elve fényében – több alkalommal is állást foglalt. A kérdést előterjesztő bíróság a következő ítéletekre hivatkozik: 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, 34. pont; a rendelkező rész 1. pontja); 2008. május 8-i Ecotrade SpA ítélet (C-95/07 és C-96/07, a rendelkező rész 1. pontja); 2006. január 12-i A.S.G. ítélet (C-504/04, (35. pont); 1987. március 18-i Société pour l'exportation des sucres ítélet (56/86); 1987. június 30-i Roquette Frères ítélet (47/86); 1990. június 26-i Zardi ítélet (C-8/89); 2015. július 9-i Salomie és Oltean (C-183/14); 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14).

- 11 A kérdést előterjesztő bíróság a fenti az ítélkezési gyakorlatból azt a következtetést vonja le, hogy nem ellentétes a héairányelv rendelkezéseivel, ha valamely tagállam a nemzeti jogrendszer tekintetében jogvesztő határidőket ír elő, e határidők azonban nem sérthetik az adósemlegesség elvét, és arányosaknak kell lenniük. Ennek értékelése a nemzeti bíróság feladata, amely köteles megvizsgálni, hogy a rendelkezés nem vezetett-e be a kitűzött célokhoz viszonyítva eltúlzott formalitásokat, és azok nem rónak-e gazdasági terhet az adóalanyra. A jelen ügyben tehát a nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a bevezetett jogvesztő határidő objektíve eleget tesz-e az arányosság és az adósemlegesség elvéből eredő követelményeknek. Ha nem tesz eleget, akkor az adóalany hivatkozhat a szóban forgó összeegyeztethetlenségre, és ennek következtében jogosult lenne az adólevonáshoz való jogot visszamenőlegesen gyakorolni.
- 12 A jelen ügyben a társaság a jogvesztő határidő elmulasztásának két típusú okára hivatkozik: az adóalanytól független, a számla kézhezvételének késedelmét eredményező ok, valamint az adóalanytól függő ok, azaz neki felróható mulasztás.
- 13 A fentiekben említettek arányosság elvével összefüggésben történő vizsgálatokor elsőként különbséget kell tenni az adóalany helyzete tekintetében aszerint, hogy fizetendő adóról, vagy előzetesen felszámított adóról van-e szó. A héatörvény 86. cikke ugyanis az első tekintetében csak az elévülés intézménye körében tartalmaz időbeli korlátozást (jogvesztő határidőt), mégpedig ötéves határidőt. Ennélfogva a fizetendő adó korrekciójára e határidő lejártáig kerülhet sor (a héatörvény 13. és 13a. cikke). Az előzetesen felszámított adó tekintetében viszont a jogalkotó két határidőt vezetett be. Egyrészt egy három hónapos határidőt az előzetesen felszámított adó visszaható hatályú vagy tárgyidőszakban történő elszámolására (a 86. cikk (10b) bekezdése 2. pontjának b) alpontja és a 86. cikk (10i) bekezdése), másodsor az ötéves határidőt (a 86. cikk (13) és (13a) bekezdése). A kétség az első határidővel kapcsolatban merül fel.
- 14 Egyrészt ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság szerint a héatörvény 86. cikke (10b) bekezdése 2. pontjának b) alpontjában előírt három hónapos jogvesztő határidő elegendőnek tűnik az adóalany számára, hogy beszerezze a számlákat. Kétségtelen, hogy e határidő ugyanakkor fegyelmező jellegű, amennyiben bevezetése azt a célt szolgálja, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzésről szóló számlák beszerzése során az adóalanyok nagyobb aktivitást tanúsítsanak. Alapvető fontosságú, hogy e rendelkezés az olyan helyzetek megelőzésére irányult, amelyekben az előzetesen felszámított adó megegyezett a fizetendő adóval, és az ilyen elszámolásra a számla fenti határidőnél későbbi időpontban történő feltüntetéséből eredő későbbi adókorrekció miatt késve került sor. Ez ugyanis az „adóoptimalizációt” szolgálta, és a joggal való visszaélés érdekében került rá sor. A módosítás indokolásából emellett az következik, hogy e jogvesztő határidő lehetővé teszi az adóhatóságok számára a héabevallások szélesebb körű ellenőrzését. A kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy nem ismertek számára olyan statisztikák, amelyek kimutatnák, hogy a héalevonás ötéves, nem pedig három hónapon belüli igénybevitelén alapuló ügyek hány százaléka szolgálta adócsalás, vagy joggal való visszaélés megvalósítását. Másrészt meg

kell állapítani, hogy – amint arra a társaság jelen ügyben rámutat – az adóalanynak egyes esetekben nincs ráhatása a fentiekben említett határidő betartására. A határidő elmulasztása ugyanis következhet abból is, hogy a szerződő fél a számlát késedelmesen állítja ki és küldi el, vagy a postai szolgáltatóknak felróható szabálytalanságból. Ezenkívül a számla adóalany által e határidőn belül történő kézhezvétele nem mindig jelenti azt, hogy a számla eleget tesz a levonási jogosultság követelményeinek, így például ha azt hibásan állították ki. A héairányelv szerint a számlának tárgyi és személyi követelményeknek is meg kell felelnie. Egyidejűleg, amint arra a Bíróság is rámutatott, a számlának a formai feltételek tekintetében történő késedelmes helyesbítése nem minden esetben eredményezheti azt, hogy az adóalany ne élhessen az adólevonás jogával. Az új szabályozásból ugyanakkor az következik, hogy a késedelem okától függetlenül az adóalany a három hónapos határidő lejártát követően csak a tárgyidőszakban felszámított adót számolhatja el. Ez a helyzet azzal a következménnyel jár, hogy viselni kell a fizetendő adó gazdasági terhet az adó esedékessé válási időszakának lejártát követő első naptól az adó tényleges kifizetésének napjáig, a felszámított kamatok fizetésével együtt, vagy az azon időszak lejártát követő első naptól a kifizetés napjáig számított kamatok fizetésével együtt, amelyben az adóalany részére a héakülönbözetet visszatérítették, vagy hogy helyesbítenni kell a helyesbítés és a tárgyidőszakra vonatkozó bevallás közötti időszakra átvitt összeget.

- 15 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a héatörvény 86. cikke (10b) bekezdése 2. pontja b) alpontjának és 86. cikke (11g) és (11i) bekezdésének vizsgálata keretében a Bíróság ítélezési gyakorlatára tekintettel az „adóalany jóhiszeműségének és észszerű gondosságának” elvét kell követni. A jogvesztő határidő gondatlan adóalany, tehát olyan adóalany részére történő megállapítását ugyanis, aki saját gondatlanságából lépi túl az elszámolás határidejét, például az ügyletek téves besorolása útján, a Bíróság a héairányelvvel összeegyeztethetőnek ítélte.
- 16 A kérdést előterjesztő bíróság azon álláspont felé hajlik, hogy a héairányelv 178. cikkével összefüggésben értelmezett 167. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a „jóhiszemű” adóalany abban az adómegállapítási időszakban előzetesen felszámított adó levonásához való jogának gyakorlását, amelyben az elszámolás alapját a Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősülő ügyletek után fizetendő adó képezi, ahhoz a feltételhez köti, hogy az ezen ügyletek után fizetendő adót fel kell tüntetni az azon hónap leteltétől számított jogvesztő határidőn (Lengyelországban három hónapon) belül benyújtott saját adóbevallásban, amelyben a beszerzett termékek és szolgáltatások tekintetében adókötelezettség keletkezett, e szabályozás fennmaradó része tekintetében ugyanakkor nem ellentétes azzal e határidő bevezetése.