

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2018. november 29.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (Héa) – Hivatásos labdarúgó játékosok ügynökségeinek adóztatása – Több részletben történő és feltételhez kötött fizetés – Adóztatandó tényállás, az adófizetési kötelezettség keletkezése és az adó behajtása”

A C-548/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2017. szeptember 21-én érkezett, 2017. június 21-i határozatával terjesztett elő

a **Finanzamt Goslar**

és

a **baumgarten sports & more GmbH**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot, az első tanács elnöke, a hatodik tanács elnökeként eljárva (előadó), E. Regan és C. G. Fernlund bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a baumgarten sports & more GmbH képviseletében A. Brennecke,
- a német kormány képviseletében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és A. C. Becker, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló,

2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 63. és 90. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanzamt Goslar (glosari adóhivatal, Németország) és a baumgarten Sports & more GmbH (a továbbiakban: társaság) között a több részletben történő kifizetések után fizetendő hozzáadottértékadó (héa) tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 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.”

4 Ezen irányelv 64. cikkének (1) bekezdése a következőket mondja ki:

„Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakokkénti 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.”

5 Az említett irányelv 65. cikke szerint:

„Amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően.”

6 A héairányelv 66. cikke a következőképpen szól:

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

- 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.”

7 Ezen irányelv 90. cikke értelmében:

„(1) Elállás, a teljesítés megghiúsulása [helyesen: Megszűnés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árendedmény 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.”

A német jog

8 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; a továbbiakban: UStG) „Adólevonás” című 13. §-a (1) bekezdésének 1. pontja elírja:

„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 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.”

9 Az UStG 17. §-a elírja:

„(1) 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

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.

[...]”

10 Az UStG 20. §-ának első mondata elírja:

„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 [jövedelemadóról szóló törvény] 18. §-a (1) bekezdése 1. pontjának értelmében szabadfoglalkozásúként végzi,

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

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

- 11 A társaság játékosügynöki szolgáltatást nyújt a hivatásos labdarúgás ágazatában.
- 12 Amennyiben a társaság sikeresen közvetít valamely játékost egy egyesülethez, jutalékot kap ezen egyesülettől, feltéve hogy a játékos ezt követően munkaszerződést ír alá, és játékedélyt kap a Deutsche Fußball Liga GmbH-től (német labdarúgószövetség).
- 13 E jutalékot a társaság számára negyedévente fizetik meg, amennyiben a játékosnak az említett egyesülettel kötött munkaszerződése és a német labdarúgószövetségtől kapott játékedélye továbbra is fennáll.
- 14 A társaság a 2012. évi forgalma tekintetében az UStG 13. §a (1) bekezdése 1. pontja a) alpontjának megfelelően a megállapodás szerinti ellenértékek alapján fizetett adót.
- 15 2015-ben egy adóellenőrzést követően a glosari adóhivatal megállapította „az eredményszemlélet számvitel szabályára” tekintettel, hogy a társaságnak a 2012. évtől héát kellett volna fizetnie a játékosok 2015-ben megszűnő, határozatlan időre szóló munkaszerződéseinek megfelelő jutalékok után, és módosított adómegállapítási határozatot bocsátott ki.
- 16 Mivel a társaság nem értett egyet e módszerrel, az elsőfokú bírósághoz fordult, és pernyertes lett. Sikerrel állította, hogy a szóban forgó jutalékok nem voltak biztosak, és hogy a vonatkozó héát csak azon időpontban kell megfizetni, amikor ténylegesen megkapják e jutalékokat.
- 17 A glosari adóhivatal felülvizsgálati kérelmet terjesztett el a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) előtt.
- 18 E bíróság a héairányelv 63. cikkének értelmezését vizsgálja, amely előírja azt a szabályt, hogy az adófizetési kötelezettség a szolgáltatás teljesítésének időpontjában keletkezik. Arra vár választ, hogy e szabály megszorító értelmezés tárgyát képezheti-e annak érdekében, hogy lényegében még nem teljesítettnek tekintse a szolgáltatást, amennyiben a pénzügyi ellenszolgáltatása nem esedékes vagy feltételhez kötött, mint az alapügy esetében.
- 19 Ezen első kérdésre adott válasz függvényében a kérdést elterjesztő bíróság vizsgálja továbbá, hogy az a tény, hogy az adóalany „előfinanszíroz” az államkincstár javára, összeegyeztethető-e bizonyos, a héára vonatkozó jogelvekkel, valamint az egyenlőség és az arányosság általános elvével. Kérdése lényegében az érdemben eljáró bíróság előtti vita központjában álló, az olyan adóalany, mint amelyről az alapügyben szó van, és a „pénzforgalmi elszámolás” módszerével adóztatott adóalany helyzetének összehasonlításán alapul.
- 20 A kérdést elterjesztő bíróság, a héairányelv 63. cikkének kért értelmezésével összefüggésben, annak 90. cikkének értelmezését is vizsgálja, amely az adóalap bizonyos körülmények közötti csökkentéséhez való jogot érinti, különösen a szolgáltatás ellenértékének meg nem fizetése esetében. E tekintetben azt kívánja megtudni, hogy amennyiben a héairányelvvel nem ellentétes, hogy az adóalany többéves időtartamon át előfinanszírozza az adót, a tagállamok már a folyamatban lévő adómegállapítási időszakban, nem pedig, amint az e cikk szövegéből kitűnni látszik, a szolgáltatás teljesítését követően is biztosíthatják-e ezen levonást.

21 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

1) Úgy kell-e a [háa]irányelv 63. cikkét az adóalanyra háruló – az államkincstár érdekében eljáró adóbeszedő – feladat figyelembevételével megszorítóan értelmezni, hogy a szolgáltatásért átveendő összeg

a) esedékessé vált, vagy

b) azt legalábbis feltétel nélkül meg kell fizetni?

2) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén: Köteles-e az adóalany a szolgáltatásért fizetendő adót kétéves időtartamra előfinanszírozni, ha a díjazást szolgáltatásáért (részben) csak két évvel az adóztatandó tényállás keletkezése után kaphatja meg?

3) A második kérdésre adott igenlő válasz esetén: Jogosultak-e a [háa]irányelv 90. cikkének (2) bekezdésén alapuló felhatalmazásuk alapján úgy tekinteni, hogy [az ezen] irányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti korrekció már az adófizetési kötelezettség keletkezésének adómegállapítási időszaka vonatkozásában is szükséges, ha az adóalany az átveendő összeget esedékesség hiányában csak két évvel az adóztatandó tényállás bekövetkezése után veheti át?"

Az elzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

22 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez hasznos választ adjon. A Bíróságnak ebből a szempontból adott esetben át kell fogalmaznia a feltett kérdéseket. A Bíróság ezenkívül figyelembe vehet olyan uniós jogi normákat, amelyekre a nemzeti bíróság kérdésében nem hivatkozott (2017. február 1-jei *Município de Palmela* ítélet, C-144/16, EU:C:2017:76, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság kérdéseinek alapja egy arra irányuló kétely, hogy a háairányelv 63. cikke értelmezhető-e megszorítóan, azaz hogy valamely szolgáltatásnyújtás nem tekinthető e rendelkezés szerint „teljesítettnek”, ha a vonatkozó díjazás nem esedékes és nem is fizetendő meg feltétel nélkül, ami így részleges háafizetési kötelezettség keletkezéséhez vezet.

24 Márpedig e tekintetben úgy tűnik, hogy a háairányelv 64. cikkének (1) bekezdése, amennyiben megállapítja azon időpontot, amikor a szolgáltatásnyújtások „teljesítettnek” tekintendők, amikor „egymást követő időszakokénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor”, szintén jelentőseggel bír a háára vonatkozó rendelkezések alkalmazása szempontjából az olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van.

25 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy együttesen vizsgálándó kérdéseivel a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 64. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 63. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy hivatásos labdarúgó?játékosok ügynök által történ? közvetítésére irányuló szolgáltatásnyújtásra – mint amely?l az alapügyben szó van –, amely a közvetítést követ? több éven keresztül több részletben történ? és feltételhez kötött kifizetések tárgyát képezi, vonatkozó adó esetében az adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettségének keletkezése úgy tekintend?, mint amely a közvetítés id?pontjában valósul meg.

26 E tekintetben emlékeztetni kell arra egyrészt, hogy a héairányelv 63. cikke szerint az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az id?pontban keletkezik, amikor a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

27 Másrészt ezen irányelv 64. cikkének (1) bekezdése értelmében, amennyiben a szolgáltatásnyújtás során egymást követ? id?szakonkénti fizetésre kerül sor, a szolgáltatásnyújtás e 63. cikk szerint mindig azon id?szak lejártakor min?sül teljesítettnek, amelyre e fizetések vonatkoznak.

28 E két rendelkezés együttes alkalmazásából következik, hogy egymást követ? id?szakonkénti fizetéssel járó szolgáltatások esetében az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség azon id?szak lejártakor keletkezik, amelyre e fizetések vonatkoznak (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 3?i Asparuhovo Lake Investment Company ítélet, C?463/14, EU:C:2015:542, 50. pont).

29 F?szabály szerint a kérdést elterjeszt? bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatás során a héairányelv 64. cikkének (1) bekezdése szerint „egymást követ? id?szakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor”.

30 Emellett a kérdést elterjeszt? bíróságnak adandó hasznos válasz érdekében meg kell állapítani, hogy úgy t?nik, hogy ez az eset áll fenn az olyan szolgáltatás esetében, mint amely?l az alapügyben szó van, amely valamely játékosnak valamely egyesületen belül bizonyos számú évadra történ? közvetítésében áll, és a közvetítést követ?en több éven keresztül több részletben történ? és feltételhez kötött kifizetések formájában történik a díjazása (lásd analógia útján: 2015. szeptember 3?i Asparuhovo Lake Investment Company ítélet, C?463/14, EU:C:2015:542, 49. pont).

31 A fentiekb?l következik, hogy a kérdést elterjeszt? bíróság által elvégzend? vizsgálatok függvényében úgy t?nik, hogy az olyan szolgáltatásnyújtás esetében, mint amely?l az alapügyben szó van, az adóztatandó tényállás és adófizetési kötelezettség nem a közvetítés id?pontjában keletkezik, hanem azon id?szakok lejártakor, amelyekre az egyesület által tett fizetések vonatkoznak.

32 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni az elterjesztett kérdésre, hogy a héairányelv 64. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 63. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy hivatásos labdarúgó?játékosok ügynök által történ? közvetítésére irányuló, a közvetítést követ? több éven keresztül több részletben történ? és feltételhez kötött kifizetések tárgyát képez? szolgáltatásnyújtásra – mint amely?l az alapügyben szó van – vonatkozó adó esetében az adóztatandó tényállás és adófizetési kötelezettség a közvetítés id?pontjában keletkezik.

A költségekr?l

33 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 64. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 63. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy hivatásos labdarúgó-játékosok ügynökök által történő közvetítésére irányuló, a közvetítést követő több éven keresztül több részletben történő és 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.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.