

C?274/10. sz. ügy

Európai Bizottság

kontra

Magyar Köztársaság

„Tagállami kötelezettségsszegés – Adózás – Héa – 2006/112/EK irányelv – Levonási jog – Gyakorlási módok – 183. cikk – A héakülönbözet visszatérítését csak akkor megenged? nemzeti szabályozás, ha az meghaladja a még ki nem fizetett ügyleteket terhel? el?zetesen felszámított adó összegét”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Többlet-visszatérítés

(2006/112 tanácsi irányelv, 183. cikk)

Nem teljesíti a közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló 2006/112 irányelvb?l ered? kötelezettségeit az a tagállam, amely arra kötelezi azokat az adóalanyokat, akiknek az adóbevallásában valamely adómegállapítási id?szakban az ezen irányelv 183. cikke értelmében különbözete van, hogy a különbözetet vagy annak egy részét átvigyék a következ? adómegállapítási id?szakra, hacsak az adóalany meg nem fizette a szállítójának az adott vásárlás teljes összegét, mivel e kötelezettség miatt egyes adóalanyok, akiknek az adóbevallásában rendszeresen szerepel különbözet, kénytelenek lehetnek az ilyen különbözetet több mint egy alkalommal átvinni a következ? adómegállapítási id?szakra.

Ugyanis a 2006/112 irányelv által létrehozott rendszer szerint a hozzáadottértékadó?fizetési kötelezettség, valamint a levonási jog keletkezése és gyakorlása f?szabály szerint nem függ attól, hogy az ügylet fejében járó, hozzáadottérték?adót tartalmazó ellenértéket már megfizették?e, vagy sem. Ezenkívül ugyanezen irányelv szerint csak az ezen irányelvben kifejezetten nevesített különleges esetekben függ attól a levonási jog, hogy a levonható adó alapjául szolgáló ügylet fejében járó ellenértéket már megfizették. Ezeket a különleges eseteket nem számítva, e levonási jog e feltételt?l függetlenül létezik. Márpedig az, hogy az említett feltételhez kötik a levonható hozzáadottértékadó?különbözet visszatérítését, amely tulajdonképpen az említett jog keletkezését kísér? szakasz, ugyanúgy befolyásolhatja a levonási jogot, mintha ugyanezt a feltételt e jog keletkezésére alkalmaznák. Ezért ez megkérd?jelezheti az említett levonási jog hatékony érvényesülését. Következésképpen a levonható hozzáadottérték?adó alapjául szolgáló ügylet fejében járó ellenérték megfizettségére vonatkozó feltétel nem min?sülhet olyan szabálynak, amelyet a 2006/112 irányelv 183. cikke értelmében a tagállamok a levonható adókülönbözet visszatérítésére meghatározhatnak.

(vö. 48., 52., 53., 56. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2011. július 28.(*)

„Tagállami kötelezettségszegés – Adózás – HÉA – 2006/112/EK irányelv – Levonási jog – Gyakorlási módok – 183. cikk – A HÉA-különbözet visszatérítését csak akkor megengedő nemzeti szabályozás, ha az meghaladja a még ki nem fizetett ügyleteket terhelő elzáróan felszámított adó összegét”

A C-274/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 258. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2010. június 1-én

az **Európai Bizottság** (képviselik: D. Triantafyllou, Simon B. és Talabér-Ritz K., meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Magyar Köztársaság** (képviselik: Fehér M., Szíjjártó K. és Koós G., meghatalmazotti minőségben, segítjük: Magony K. szakértő)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, Juhász E. és T. von Danwitz (előadó) bírák,

előtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. április 14-i tárgyalásra,

a előtanácsnok indítványának a 2011. május 26-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetlevelében az Európai Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a Magyar Köztársaság,

– mivel arra kötelezi azokat az adóalanyokat, akiknek az adóbevallásában valamely adómegállapítási időszakban a közös hozzáadottértékadó–rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 183. cikke értelmében „különbözete” van, hogy a különbözetet vagy annak egy részét átvigyük a következő adómegállapítási időszakra, ha csak az adóalany meg nem fizette a szállítójának az adott vásárlás teljes összegét, és

– mivel e kötelezettség miatt egyes adóalanyok, akiknek az adóbevallásában rendszeresen szerepel „különbözet”, kénytelenek lehetnek az ilyen különbözetet több mint egy alkalommal átvinni a következő adómegállapítási időszakra,

nem teljesítette a 2006/112 irányelvvel eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

2 A 2006/112 irányelv 62. cikke értelmében:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

1. »adóztatandó tényállás« az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak;

2. »az adófizetési kötelezettség« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés időben később is történhet.”

3 Ezen irányelv 63. cikke szerint az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

4 Az említett irányelv 66. cikke kimondja:

„A 63., 64. és 65. cikktől eltérve, a tagállamok elírhatják, 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;

[...]”

5 A 2006/112 irányelv 90. cikke így rendelkezik:

(„1) Elállás, a teljesítés megghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezése 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.”

6 A 2006/112 irányelv „Adólevonás” címet visel? X. címe alatt található, „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” címet visel? 1. fejezetében szerepl? 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

7 A 2006/112 irányelv módosításáról szóló, 2010. július 13?i 2010/45/EU tanácsi irányelv (HL L 189., 1. o.) elfogadásával, amelynek az átültetési határideje 2012. december 31., a 2006/112 irányelv kiegészült a 167a. cikkel, amelynek (1) bekezdése a következ?képpen szól:

„Egy választható rendszer keretében a tagállamok el?írhatják, hogy azon adóalany adólevonási jogának érvényesítését, akinek kizárólag a 66. cikk b) pontjával összhangban keletkezik [hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA)]?fizetési kötelezettsége, addig az id?pontig kell halasztani, ameddig a számára értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás utáni [HÉA?t] a részére terméket értékesít? vagy a szolgáltatást nyújtó számára ki nem fizette.”

8 A 2006/112 irányelv 168. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend? adó összegéb?l levonni a következ? összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett HÉA?t;

[...]”

9 A 2006/112 irányelv X. címének „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” címet visel? 4. fejezetében található 178. cikke kimondja:

„Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]”

10 Az említett irányelv 179. cikke el?írja:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási id?szakban fizetend? összes adó összegéb?l levonja azt a HÉA?összeget, amelyre nézve ugyanazon id?szak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

A tagállamok azonban megkövetelhetik, hogy a 12. cikkben említett eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyok adólevonási jogukat csak az értékesítés id?pontjában gyakorolják.”

11 A 2006/112 irányelv 183. cikke értelmében, amelynek szövege lényegében megegyezik a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 18. cikkének (4) bekezdésével:

„Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási id?szakban fizetend? HÉA

összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

Az egyes tagállamok azonban úgy is rendelkezhetnek, hogy a csekély összegű különbözetet sem átvinni, sem visszatéríteni nem lehet.”

12 A 2006/112 irányelv X. címének „Az adólevonások korrekciója” címet viselő 5. fejezetében szereplő 184. cikke kimondja:

„Az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.”

13 Az említett irányelv ugyanezen fejezetében szereplő 185. cikk értelmében:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a HÉA-bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint a 16. cikkben említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében azonban a tagállamok megkövetelhetik a korrekciót.”

A nemzeti szabályozás

14 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Magyar Közlöny 2007/155. (XI. 16.)), a továbbiakban: Áfatv.) 55. §-ának (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul (a továbbiakban: teljesítés).”

15 Az Áfatv. 56. §-a értelmében „[a] fizetendő adót – ha e törvény másként nem rendelkezik – a teljesítéskor kell megállapítani”.

16 Az említett törvény 119. §-ának (1) bekezdése elírja:

„Az adólevonási jog akkor keletkezik – ha e törvény másként nem rendelkezik –, amikor az elzárva felszámított adónak (120. §) megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani.”

17 Az Áfatv. 131. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) A belföldön nyilvántartásba vett adóalany az adómegállapítási időszakban megállapított fizetendő adó együttes összegét csökkentheti az ugyanezen vagy korábbi adómegállapítási időszakban (időszakokban) keletkezett levonható elzárva felszámított adó összegével.

(2) Ha az (1) bekezdés szerint megállapított különbözet eljele negatív, a különbözetet a belföldön nyilvántartásba vett adóalany

a) a soron következő adómegállapítási időszakban veheti figyelembe úgy, mint az akkori adómegállapítási időszakban az (1) bekezdés szerint megállapított fizetendő adó együttes összegét csökkentő tételt, illetőleg

b) a 186. §-ban meghatározott feltételek szerint és módon az állami adóhatóságtól visszaigényelheti.”

18 E törvény 186. §-a kimondja:

„(1) A 131. § (1) bekezdése szerint megállapított negatív el?jel? különbözetnek – a (2) bekezdés szerint korrigált – összege legkorábban az [adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvényben] meghatározott esedékességt?l kezd?d?en igényelhet? vissza, ha

a) azt a 184. § szerinti bevallás benyújtásával egyidej?leg a belföldön nyilvántartásba vett adóalany az állami adóhatóságtól kérelmezi;

[...]

(2) Abban az esetben, ha az (1) bekezdés a) pontja szerint eljáró, belföldön nyilvántartásba vett adóalany az adó áthárítására jogalapot teremt? ügylet fejében járó ellenérték adót is tartalmazó összegét az (1) bekezdésben említett esedékességig maradéktalanul nem téríti meg, vagy tartozása egészében más módon nem sz?nik meg addig, a 131. § (1) bekezdése szerint megállapított negatív el?jel? különbözet abszolút értékben kifejezett összegét – legfeljebb annak erejéig – csökkentenie kell az erre az ügyletre jutó levonható el?zetesen felszámított adó teljes összegével.

(3) Arra az összegre, amely a (2) bekezdés szerint a 131. § (1) bekezdése szerint megállapított negatív el?jel? különbözet abszolút értékben kifejezett összegét – legfeljebb annak erejéig – csökkenti, a 131. § (2) bekezdésének a) pontja alkalmazandó. [...]”

19 Az adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény 37. §-ának (1) bekezdéséb?l kit?n?en az említett esedékesség az adófizetési határid? lejártá:

„Az adót e törvény mellékletében vagy törvényben el?írt id?pontban (esedékesség) [...] kell megfizetni [...]”.

20 E törvény II. melléklete I. része 2. pontja a) alpontjának értelmében:

„Az [ÁFA] fizetésére kötelezett adóalany az [ÁFA] nettó, elszámolandó összegét

– ha havonta tesz adóbevallást

a tárgyhót követ? hó 20. napjáig,

– ha negyedévente tesz adóbevallást

a negyedévet követ? hó 20. napjáig,

– ha évente tesz adóbevallást

az adóévet követ? év február 25?éig

fizeti meg, illet?leg ett?l az id?ponttól igényelheti vissza.”

A pert megel?z? eljárás

21 A Bizottság, mivel úgy ítélte meg, hogy az a nemzeti szabályozás, amely arra kötelezi azokat az adóalanyokat, akiknek a 2006/112 irányelv 183. cikke értelmében „különbözete” van,

hogya a különbözetet átvigyék a következ? adómegállapítási id?szakra annyiban, amennyiben e különbözet olyan ügyletekb?l ered? el?zetesen felszámított HÉA?összeget tartalmaz, amelyek vonatkozásában az érintett adóalany még nem fizette meg az ellenértéket, sérti az említett irányelvet, az EK 226. cikk szerinti eljárás megindításáról határozott, és 2007. március 21?én felszólító levelet küldött a Magyar Köztársaságnak.

22 Az említett tagállam e felszólításra 2007. május 30?án kelt levelével válaszolt, amelyben vitatta az uniós jog megsértését.

23 A Bizottság, mivel e választ követ?en továbbra is úgy vélte, hogy a Magyar Köztársaság nem teljesítette a 2006/112 irányelv?l ered? kötelezettségeit, 2009. október 8?án indokolással ellátott véleményt adott ki, amelyben e tagállamot felszólította, hogy a kézhezvételt?l számított két hónapon belül tegye meg az abban foglaltak teljesítéséhez szükséges intézkedéseket.

24 Mivel a Magyar Köztársaság az indokolással ellátott véleményre 2009. december 16?i levelében válaszolva arra hivatkozott, hogy nem sértette meg az uniós jogot, a Bizottság a jelen kereset benyújtása mellett döntött.

A keresetr?l

A felek érvei

25 A Bizottság el?adja, hogy az Áfatv. 186. §?ának (2) bekezdése az uniós jogba ütközik, mivel kizárja a fizetend? HÉA?ból levonható el?zetesen felszámított HÉA különbözetének visszatérítését, amennyiben az el?zetesen felszámított HÉA olyan ügyletekb?l ered, amelyek HÉA?t is tartalmazó ellenértékét még nem fizették meg.

26 A Bizottság arra hivatkozik, hogy a HÉA megfizetésének kötelezettsége a 2006/112 irányelv 62. és 63. cikke szerint a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítésének id?pontjában keletkezik függetlenül attól, hogy az érintett ügylet fejében járó ellenértéket megfizették?e, vagy sem. A terméket értékesít? vagy a szolgáltatást nyújtó adóalanynak tehát akkor is meg kell fizetnie az állami költségvetés felé a HÉA?t, ha ügyfelei az adómegállapítási id?szak végéig azt nem fizették ki. Mivel ilyen esetben az Áfatv. 186. §?ának (2) bekezdése értelmében az érintett ügylet utáni HÉA?t az ügyfél nem igényelheti vissza, megbomlik a HÉA?rendszer egyensúlya.

27 A Bizottság úgy véli, hogy a levonható HÉA?különbözet visszatartása terhet jelent az érintett gazdasági szerepl?kre nézve, mivel a visszatérítést igényl? adóalany követelése állam általi kiegyenlítésének elhalasztása id?legesen csökkenti a visszaigényl? adóalany rendelkezésére álló anyagi javak értékét, ami többek között csökkenti a likviditását is.

28 A Bizottság ezenkívül hangsúlyozza, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás nem korlátozza az id?ben a HÉA?különbözet átvitelét, azaz lehet?vé teszi akár azt is, hogy az ilyen többletet az adóalanynak több alkalommal is tovább kelljen görgetnie. Márpedig a 2006/112 irányelv 183. cikke els? bekezdésének szövegéb?l következ?en a különbözetet legkés?bb a keletkezését követ? második adómegállapítási id?szakban vissza kell téríteni.

29 A Bizottság azt is állítja, hogy e cikk pusztán azt írja el?, hogy a tagállamok meghatározhatják a levonható HÉA?különbözet visszatérítésére vonatkozó eljárási szabályokat annak érdekében, hogy azok megfelel?en illeszkedjenek közigazgatási eljárási szabályrendszerükbe. Ezzel szemben e cikk nem engedi, hogy anyagi jogi feltételekkel korlátozzák a visszatérítést. Márpedig a szóban forgó nemzeti szabályozás nem alaki szabályokat ír el?, hanem a HÉA visszatérítésére anyagi jogi korlátokat állapít meg.

30 A Magyar Köztársaság úgy véli, hogy az Áfatv. 186. §-ának (2) bekezdésében elírt, a levonható HÉA-különbözet visszaigényelhetőségével kapcsolatos feltétel, azaz hogy meg kell fizetni a levonható HÉA alapjául szolgáló ügylet fejében járó ellenértéket, sem az adósemlegesség elvét, sem pedig a 2006/112 irányelv 183. cikkét nem sérti, amely szándékoltan rendeli tagállami hatáskörbe a visszatérítés feltételeinek megalkotását.

31 E tagállam úgy érvel, hogy a levonható HÉA-különbözet visszafizetésének az Áfatv. 186. §-ának (2) bekezdéséből következő elhalasztása nem jelent – az adósemlegesség elvét sértő – terhet az adóalany számára. A „HÉA-teher” alatt ugyanis csak a végleges teher értendő, amikor is az adóalany – anélkül, hogy levonásba helyezhetné – viselnie kell a HÉA-t. Ellenben a HÉA átmeneti viselése pusztán olyan likviditási, finanszírozási jellegű terhet jelent, amely csak ideiglenesen érinti a kérdéses gazdasági szereplő pénzügyi helyzetét, és nem ellentétes az adósemlegesség elvével. A Magyar Köztársaság e tekintetben hangsúlyozza, hogy a közös HÉA-rendszer olyan szabályokat tartalmaz, amelyek ideiglenesen az adóalanyra hárítják ezen adó viselésének terhet.

32 Továbbá e tagállam szerint a szóban forgó visszatérítéssel szemben támasztott feltétel nem jelent pénzügyi kockázatot az adóalany számára, mivel még nem fizette ki a tartozását. Úgy véli, hogy a terhet valójában kizárólag az értékesítő viseli, és e teher az uniós jogból, különösen a 2006/112 irányelv 62. és 63. cikkéből következik. Mivel e teher összeegyeztethető az adósemlegesség elvével, a vitatott nemzeti szabályozásból eredően a termék megszerzőjére, illetve a szolgáltatás igénybevevőjére háruló állítólagos teher nem tekinthető elfogadhatatlannak.

33 E tagállam szerint az említett nemzeti szabályozás a termék megszerzője, illetve a szolgáltatás igénybevevője oldalán keletkező elnyert hivatott ellensúlyozni, aki – hogy ezáltal likviditási helyzete pozitívan változzon, illetve különösen, hogy szállítóit kifizesse – olyan ügylet után járó adót igényelhetne vissza, amelyet még nem fizetett meg, vagy esetleg soha nem is fog megfizetni. Viszont a Bizottság felfogása szerint az állam a költségvetését terhelő ingyenes kölcsönhöz juttatná az adóalanyokat, különösen abban az esetben, ha az értékesítő bevallási időszaka hosszabb, mint a vevőé.

34 Továbbá e tagállam szerint az adósemlegesség elvének bizottsági értelmezése indokolatlanul leszűkíti a 2006/112 irányelv 183. cikkében a tagállamoknak biztosított mozgásteret, és e cikket gyakorlatilag kiüresíti.

35 Emellett a Magyar Köztársaság úgy érvel, hogy szabályozása nem kérdőjelezi meg az adóalany azon lehetőségét, hogy a HÉA teljes összegét ésszerű időn belül likvid eszközök formájában visszakapja, feltéve hogy a felek az ügylet kifizetése tekintetében ilyen határidőben állapodtak meg. A Magyar Köztársaság szerint a Bíróság elismerte, hogy a levonható HÉA-különbözet visszatérítési határidejének meghatározására a tagállamoknak van némi mozgásszabadsága.

36 Azzal kapcsolatban, hogy nincs időbeli korlátja a HÉA-különbözet következő adómegállapítási időszakra történő átvitelének, a Magyar Köztársaság úgy érvel, hogy sem a 2006/112 irányelv szövegében, sem annak preambulumban nincs arra való utalás, hogy a HÉA-különbözetet csak egy alkalommal lehet továbbvinni a következő adómegállapítási időszakra. Továbbá szerinte a vitatott szabályozásban foglalt megfizetettségre vonatkozó feltétel teljesülése az érintett adóalany saját döntésétől függ.

A Bíróság álláspontja

37 A Bizottság lényegében azt kifogásolja, hogy a Magyar Köztársaság – mivel kizárja a

visszatérítést abban az esetben, ha az adóalany a levonható HÉA alapjául szolgáló ügylet fejében járó, HÉÁ-t is tartalmazó ellenértéket még nem fizette meg – túltrejeszkedett annak a mozgástérnek a keretein, amellyel a tagállamok a 2006/112 irányelv 183. cikke alapján rendelkeznek.

38 E 183. cikk azt írja el, hogy amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő HÉA összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

39 E cikk szövegéből és különösen „az általuk meghatározott szabályok szerinti” fordulatból következik, hogy a tagállamok rendelkeznek bizonyos mozgástérrel a HÉA-különbözet visszatérítési szabályainak meghatározása során (lásd a C-78/00. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2001. október 25-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-8195. o.] 32. pontját, a C-25/07. sz. Sosnowska-ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5129. o.] 17. pontját, valamint a C-107/10. sz. Enel Maritsa Iztok 3 ügyben 2011. május 12-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 33. és 64. pontját).

40 Ugyanakkor e körülményből nem vonható le olyan következtetés, hogy a 2006/112 irányelv 183. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a HÉA-különbözet visszatérítésének tagállamok által rögzített szabályai mentesülnek az uniós jogon alapuló mindenféle számonkérés alól (lásd ebben az értelemben a C-472/08. sz. Alstom Power Hydro ügyben 2010. január 21-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 15. pontját és a fent hivatkozott Enel Maritsa Iztok 3 ügyben hozott ítélet 28. pontját).

41 Ugyanis vizsgálni kell, hogy a 2006/112 irányelv 183. cikke – a HÉA rendszerére és az e területet szabályozó általános elvekre tekintettel értelmezve – mennyiben tartalmaz különös szabályokat, amelyeket a tagállamoknak a HÉA-különbözet visszatérítéséhez való jog végrehajtása során be kell tartaniuk (lásd a fent hivatkozott Enel Maritsa Iztok 3 ügyben hozott ítélet 30. pontját).

42 Ezzel kapcsolatban első sorban meg kell állapítani, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő HÉÁ-ból levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő elzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös HÉA-rendszer egyik alapelvét képezi (lásd különösen a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 28. pontját, a fent hivatkozott Sosnowska-ügyben hozott ítélet 14. pontját, valamint a fent hivatkozott Enel Maritsa Iztok 3 ügyben hozott ítélet 31. pontját).

43 Amint a Bíróság már többször hangsúlyozta: az adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és f szabály szerint nem korlátozható. Különösen pedig e jog a beszerzési ügyleteket terhelő elzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesül (lásd különösen a C-62/93. sz. BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 18. pontját, a C-392/09. sz. Uszodaépítő-ügyben 2010. szeptember 30-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 34. pontját, valamint a fent hivatkozott Enel Maritsa Iztok 3 ügyben hozott ítélet 32. pontját).

44 Másodsorban emlékeztetni kell arra, hogy az adólevonási jog fennállása a 2006/112 irányelv – „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” címet viselő fejezetében szereplő – 167–172. cikke alá tartozik, míg ezen irányelv 178–183. cikke vonatkozik az adólevonási jog gyakorlásának tulajdonképpeni szabályaira (lásd ebben az értelemben a C-338/98. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2001. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-8265. o.] 71. pontját és a C-152/02. sz. Terra Baubedarf-Handel ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT

2004., I/5583. o.) 30. pontját).

45 Azon lehetőséggel kapcsolatban, hogy a 2006/112 irányelv 183. cikke alapján a tagállamok elírhatják a HÉA-különbözet következ? id?szakra történ? átvitelét vagy visszatérítését, a Bíróság megállapította, hogy a tagállamok által e tekintetben elírt szabályok nem sérthetik az adósemlegesség elvét azáltal, hogy ezen adót teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik. Különösen pedig e szabályoknak lehet?vé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelel? feltételek mellett az e HÉA-különbözetb?l származó teljes követelését visszakapja, ami magában foglalja, hogy a visszatérítésnek ésszer? határid?n belül, pénzbeli kifizetés útján vagy ezzel egyenérték? módon kell megtörténnie, és a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet az adóalany számára pénzügyi kockázatot (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 33–34. pontját, a fent hivatkozott Sosnowska-ügyben hozott ítélet 17. pontját, valamint a fent hivatkozott Enel Maritsa Iztok 3 ügyben hozott ítélet 33. és 64. pontját).

46 Harmadsorban pedig azzal kapcsolatban, hogy mennyiben van jelent?sege a 2006/112 irányelv által létrehozott rendszerben a HÉA-val terhelt ügyletek kifizetésének, meg kell állapítani, hogy ezen irányelv 63. cikke szerint a HÉA-fizetési kötelezettség abban az id?pontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik, vagyis amikor a szóban forgó ügyletet teljesítik, függetlenül attól, hogy az ezen ügylet fejében járó ellenértéket kifizették-e, vagy sem. Ezért a terméket értékesít? vagy a szolgáltatást nyújtó adóalanynak akkor is meg kell fizetnie a HÉA-t az állami költségvetés felé, ha ügyfelét?l még nem kapta meg a teljesített ügylet ellenértékét.

47 Hasonlóképpen a 2006/112 irányelv 167. cikke úgy rendelkezik, hogy az adólevonás joga abban az id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, amely helyzet az említett 63. cikk szerint akkor áll el?, ha az ügyletet teljesítették, függetlenül attól, hogy sor került-e az ezen ügylet fejében járó ellenérték megfizetésére. Ezenkívül ezen irányelv 168. cikkének a) pontja kifejezetten úgy szól, hogy az adóalanyt megillet?, az el?zetesen felszámított adó levonásához való jog nemcsak a megfizetett HÉA-ra, hanem a fizetend? HÉA-ra is kiterjed. Az említett irányelv 179. cikkének szövegéb?l pedig az is kiderül, hogy a levonási jogot f?szabály szerint úgy kell gyakorolni, hogy az adott adómegállapítási id?szakban fizetend? összes adó összegéb?l le kell vonni azt a HÉA-összeget, amelyre nézve ugyanazon id?szak alatt keletkezett az adólevonási jog (lásd ebben az értelemben a C-95/07. és C-96/07. sz. Ecotrade egyesített ügyekben 2008. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2008., I/3457. o.] 41. pontját).

48 Ebb?l következik, hogy a 2006/112 irányelv által létrehozott rendszer szerint a HÉA-fizetési kötelezettség, valamint a levonási jog keletkezése és gyakorlása f?szabály szerint nem függ attól, hogy az ügylet fejében járó, HÉA-t tartalmazó ellenértéket már megfizették-e, vagy sem.

49 Ezt az elemzést meger?sítik ezen irányelv más rendelkezései is, melyek szerint az ellenérték tényleges megfizetése csak az említett irányelvben kifejezetten nevesített különleges körülmények között befolyásolhatja a HÉA-fizetési kötelezettséget és a HÉA levonhatóságát.

50 Így a 2006/112 irányelv 66. cikkének b) pontja lehet?vé teszi a tagállamok számára, hogy az ezen irányelv 63. cikkét?l eltérve elírják, hogy az adófizetési kötelezettség – egyes ügyletekre vagy az adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan – legkés?bb az ellenérték átvételének id?pontjában keletkezzen. Márpedig a Magyar Köztársaság nem hivatkozott arra, hogy élt ezzel a lehet?séggel.

51 Továbbá a 2006/112 irányelv 66. cikkének b) pontja 2010 folyamán, vagyis a jelen kereset benyújtását követ?en kiegészült az ezen irányelvbe ültetett 167a. cikkel, amely szerint egy választható rendszer keretében a tagállamok elírhatják, hogy azon adóalany adólevonási

jogának érvényesítését, akinek kizárólag a 66. cikk b) pontjával összhangban keletkezik HÉA?fizetési kötelezettsége, addig az id?pontig kell halasztani, ameddig a számára értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás utáni adót a részére terméket értékesít? vagy a szolgáltatást nyújtó számára ki nem fizette.

52 E rendelkezések együttes olvasatából következik, hogy a 2006/112 irányelv szerint csak az irányelvben kifejezetten nevesített különleges esetekben függ attól a levonási jog, hogy a levonható HÉA alapjául szolgáló ügylet fejében járó ellenértéket már megfizették. Ezeket a különleges eseteket nem számítva, e levonási jog e feltételt?l függetlenül létezik. Márpedig az, hogy az említett feltételhez kötik a levonható HÉA?különbözet visszatérítését, amely tulajdonképpen az említett jog keletkezését kísér? szakasz, ugyanúgy befolyásolhatja a levonási jogot, mintha ugyanezt a feltételt e jog keletkezésére alkalmaznák. Ezért ez megkérd?jelezheti a levonási jog hatékony érvényesülését.

53 Következésképpen a levonható HÉA alapjául szolgáló ügylet fejében járó ellenérték megfizettségére vonatkozó feltétel nem min?sülhet olyan szabálynak, amelyet a 2006/112 irányelv 183. cikke értelmében a tagállamok a levonható HÉA?különbözet visszatérítésére határozhatnak meg.

54 A fenti megfontolások összességéb?l az következik, hogy a 2006/112 irányelv 183. cikke nem engedi a tagállamok számára, hogy a szóban forgó ügylet fejében járó összeg megfizettségének feltételéhez kössék a levonható HÉA?különbözet visszatérítéséhez való jog gyakorlását. Így a Magyar Köztársaság – mivel kizárja a visszatérítést abban az esetben, ha az adóalany a levonható HÉA alapjául szolgáló ügylet fejében járó, HÉA–t is tartalmazó ellenértéket még nem fizette meg – túlereszkedett annak a mozgástérnek a keretein, amellyel a tagállamok az említett 183. cikk alapján rendelkeznek.

55 Ezenkívül meg kell állapítani, hogy a HÉA?különbözet ilyen visszatartása azt eredményezi, hogy egyes adóalanyok, akiknek az adóbevallásában rendszeresen szerepel különbözet, kénytelenek lehetnek az ilyen különbözetet több mint egy alkalommal átvinni a következ? adómegállapítási id?szakra. Ezzel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a HÉA?különbözetnek a felmerülés id?szakát követ? több adómegállapítási id?szakra való átvitele nem feltétlenül összeegyeztethetetlen a 2006/112 irányelv 183. cikkének (1) bekezdésével (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Enel Maritsa Iztok 3 ügyben hozott ítélet 49. pontját). Tekintettel ugyanakkor arra, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás az adómegállapítási id?szakot egy hónaptól egy évig terjed?en határozza meg, a szabályozás egyes adóalanyok esetében azt idézheti el?, hogy a különbözet többszöri átvitele miatt nem kapják meg ésszer? határid?n belül a különbözet visszatérítését.

56 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy a Magyar Köztársaság,

– mivel arra kötelezi azokat az adóalanyokat, akiknek az adóbevallásában valamely adómegállapítási id?szakban a 2006/112 irányelv 183. cikke értelmében különbözete van, hogy a különbözetet vagy annak egy részét átvigyük a következ? adómegállapítási id?szakra, hacsak az adóalany meg nem fizette a szállítójának az adott vásárlás teljes összegét, és

– mivel e kötelezettség miatt egyes adóalanyok, akiknek az adóbevallásában rendszeresen szerepel különbözet, kénytelenek lehetnek az ilyen különbözetet több mint egy alkalommal átvinni a következ? adómegállapítási id?szakra,

nem teljesítette az ezen irányelvben?l ered? kötelezettségeit.

A költségekről

57 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §a alapján a Bíróság a pereszes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Magyar Köztársaságot, mivel pereszes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

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

1) A Magyar Köztársaság,

- mivel arra kötelezi azokat az adóalanyokat, akiknek az adóbevallásában valamely adómegállapítási időszakban a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 183. cikke értelmében különbözete van, hogy a különbözetet vagy annak egy részét átvigyük a következő adómegállapítási időszakra, ha csak az adóalany meg nem fizette a szállítójának az adott vásárlás teljes összegét, és
- mivel e kötelezettség miatt egyes adóalanyok, akiknek az adóbevallásában rendszeresen szerepel különbözet, kénytelenek lehetnek az ilyen különbözetet több mint egy alkalommal átvinni a következő adómegállapítási időszakra,
- nem teljesítette az ezen irányelvvel eredő kötelezettségeit.

2) A Bíróság a Magyar Köztársaságot kötelezi a költségek viselésére.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: magyar.