

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2013. május 16.(*)

„Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – A 66. cikk a)–c) pontja – Fuvarozási és szállítmányozási szolgáltatások – Az adófizetési kötelezettség keletkezése – Az ellenérték átvételének időpontja, legkésőbb a szolgáltatás nyújtását követő 30. napon – A számla korábbi kibocsátása”

A C-169/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2012. április 10-én érkezett, 2012. január 4-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.**

és

a **Minister Finansów**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: M. Berger tanácselnök, A. Borg Barthet (előadó) és E. Levits bírák,

előtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. képviseletében Z. Modzelewski és M. Militz, tanácsadói minőségben,
- a lengyel kormány képviseletében M. Szpunar és B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében J. Hottiaux és C. Soulay, 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 előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008. december 16-i 2008/117/EK tanácsi irányelvvel (HL L 14., 7. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006.

november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o., helyesbítés: HL 2007. L 60. o.; a továbbiakban: héairányelv) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. a továbbiakban: TNT) és a Minister Finansów (pénzügyminiszter) között a hozzáadottértékadó-fizetési (a továbbiakban: héa-) kötelezettség keletkezése időpontja meghatározásának tárgyában folyó jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A héairányelv (24) preambulumbekkezdése értelmében:

„Az adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség keletkezésének fogalmait össze kell hangolni, hogy a közös héarendszer alkalmazását és későbbi módosításait valamennyi tagállamban ugyanabban az időpontban lehessen hatályba léptetni.”

4 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.”

5 Az említett irányelv 64. cikke értelmében:

„(1) Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti 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 részletvételéséből áll.

(2) [...]

A tagállamok bizonyos – az első albekezdésen kívüli – esetekben elrendelhetik, hogy az egy meghatározott időszakon keresztül történő folyamatos termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat úgy kell tekinteni, mint amelyek legalább egyévenként teljesülnek.”

6 A héairányelv 65. cikke ekképp rendelkezik:

„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.”

7 A héairányelv 66. cikke előírja:

„A 63., 64. és 65. cikkből 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 167. cikke értelmében:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

9 A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelv (HL L 189., 1. o.) beillesztette a 2006/112 irányelvbe a 167a. cikket, amelyet a tagállamoknak legkésőbb 2012. december 31-ig kellett átültetniük, e cikk pedig a következőképpen rendelkezik:

„Egy választható rendszer keretében a tagállamok elírhatják, hogy azon adóalany adólevonási jogának érvényesítését, akinek kizárólag a 66. cikk b) pontjával összhangban keletkezik héafizetési kötelezettsége, addig az időpontig kell halasztani, ameddig a számára értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás utáni héát a részére terméket értékesít vagy a szolgáltatást nyújtó számára ki nem fizette.

Az első bekezdésben említett választható rendszert alkalmazó tagállamoknak értékhatárt kell megállapítaniuk azon adóalanyok számára, akik ezt a rendszert alkalmazzák a területükön. Az értékhatár az adóalanyok a 288. cikknek megfelelően kiszámított éves árbevételén alapul. Az értékhatár nem haladhatja meg az 500 000 [eurót] vagy az ennek megfelelő, nemzeti fizetési eszközben kifejezett összeget. A tagállamok a héabizottsággal folytatott konzultációt követően a szóban forgó értékhatárt 2 000 000 [euróra] vagy az ennek megfelelő, nemzeti fizetési eszközben kifejezett összegre növelhetik. Nincs szükség azonban a héabizottsággal folytatott konzultációra azon tagállamok esetében, amelyek 2012. december 31-én 500 000 [eurónál] vagy az ennek megfelelő, nemzeti fizetési eszközben kifejezett összegnél magasabb értékhatárt alkalmaztak.”

A tagállamok tájékoztatják a héabizottságot az első albekezdés értelmében elfogadott nemzeti szintű jogi intézkedésekről.”

A lengyel szabályozás

10 A termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló, 2004. március 11-i törvény (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. 54. sz., 535. alszám, a továbbiakban: héatörvény) 19. cikkének (1) és (4) bekezdése, valamint (13) bekezdésének 2. pontja elírja:

„(1) Az adófizetési kötelezettség – a (2)–(21) bekezdésre, valamint a 14. cikk (6) bekezdésére, a 20. cikkre és a 21. cikk (1) bekezdésére figyelemmel – a termék átadásának vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontjában keletkezik.

[...]

(4) Ha a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás számlával igazolandó, az adófizetési kötelezettség a számla kibocsátásának időpontjában, legkésőbb azonban a termék átadásának vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítésének napjától számított hetedik napon keletkezik.

[...]

(13) Az adófizetési kötelezettség:

[...]

2. az ellenérték teljes vagy részleges átvételének időpontjában, legkésőbb azonban az alábbi szolgáltatások teljesítésének napjától számított 30. napon keletkezik:

- a) vasúttal, gépjárművekkel, tengeri hajókkal, folyami és part menti hajózásra alkalmas szállítóeszközökkel, kompokkal, repülőgépekkel és helikopterekkel végzett személyszállítás és áru fuvarozás,
- b) szállítmányozás és átrakodás,
- c) tengeri és kereskedelmi kikötőkben nyújtott szolgáltatások,
- d) építési szolgáltatások és építési szerelési szolgáltatások.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 A TNT, Varsóban (Lengyelország) letelepedett korlátolt felelősségű társaság, gazdasági tevékenységének keretében futár-, postai, fuvarozási és szállítmányozási szolgáltatásokat nyújt.

12 A TNT hetente egyszer bocsát ki héát feltüntetett számlákat alkalmi és állandó ügyfelei részére. Egyes, jelentős mennyiségű szolgáltatást igénybe vevő ügyfelek esetében a társaság a számlákat a felek közötti megállapodásnak megfelelő gyakorisággal bocsátja ki. A számlák ez esetben az adott ügyfelek részére az adott adómegállapítási időszakban nyújtott minden szolgáltatást magukban foglalnak. A számlán feltüntetett követelések kiegyenlítésére a társaság rendszerint a számla kibocsátásától számított 7, 14 vagy 21 napos határidőt biztosít. A TNT az adott számla által igazolt forgalmat az e számla kibocsátásának időpontja szerinti adómegállapítási időszakban könyveli.

13 Következésképpen a TNT a számlán feltüntetett szolgáltatásokat az adófizetési kötelezettség keletkezési időpontjának megállapítása szempontjából nem bontja szét futár- és postai, illetve fuvarozási és szállítmányozási szolgáltatásokra. Mivel a számlákat legkésőbb az adómegállapítási időszak utolsó napjaiban kibocsátják, az érintett hónapban teljesített szolgáltatásnyújtásokat terhelő adót az érintett hónap nyilvántartásaiban és héabevallásában feltüntetik.

14 Ilyen körülmények között a TNT a Minister Finansówhoz fordult, hogy egyedi véleményt kérjen a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adó területén alkalmazandó adójogi rendelkezések vonatkozásában, különösen pedig azt a kérdést illetően, hogy lehetsége van-e a társaságnak arra, hogy a héatörvény 19. cikke (13) bekezdésének 2. pontjával összhangban az ügyletet a számla kibocsátásának időpontja szerinti adómegállapítási időszakban vegye figyelembe akkor is, ha ebben az időszakban még nem vette át az ellenértéket, és még nem telt el 30 nap a szolgáltatásnyújtás teljesítése óta, illetve nemleges válasz esetén: lehetsége van-e a társaságnak arra, hogy a héatörvény 19. cikke (4) bekezdésével összhangban, a héatörvény 19. cikke (13) bekezdésének – a 2006/112 irányelv 66. cikkével ellentétes – 2. pontja szerinti követelmények figyelmen kívül hagyása mellett az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjaként a számla kibocsátásának időpontját vegye figyelembe.

15 2009. december 14-i állásfoglalásában a Minister Finansów úgy ítélte meg, hogy a TNT álláspontja megalapozatlan. A TNT által nyújtott futár- és postai szolgáltatásokat illetően a Minister Finansów azt állította, hogy az adófizetési kötelezettség a héatörvény 19. cikkének (1) és (4) bekezdésében rögzített általános elvek szerint keletkezik. Az egyéb (fuvarozási és szállítmányozási) szolgáltatások esetében az adófizetési kötelezettséget keletkeztető tényállás

megvalósulásának időpontját a héatörvény 19. cikke (13) bekezdésének 2. pontjában előírt szabályok szerint kell rögzíteni. Ez utóbbi szolgáltatások esetében az adót az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontja szerinti hónapra vonatkozó bevallásban kell feltüntetni, nem pedig az arra a hónapra vonatkozóban, amelyben a szolgáltatásnyújtás teljesítését igazoló számlát kibocsátották.

16 A TNT ezt követően keresetet nyújtott be a varsói Wojewódzki Sąd Administracyjnyhoz. Keresetének alátámasztására arra hivatkozott, hogy valamennyi teljesített, akár a futár- és postai, akár a fuvarozási és szállítmányozási szolgáltatás tekintetében jogosult arra, hogy a forgalmat a hēa vonatkozásában a számla kibocsátásának időpontja szerinti adómegállapítási időszakban vegye figyelembe akkor is, ha ebben az időszakban még nem vette át az ellenértéket, és még nem telt el 30 nap a szolgáltatásnyújtás teljesítése óta.

17 2010. szeptember 30-án hozott ítéletében a Wojewódzki Sąd Administracyjny elutasította a TNT keresetét, amely felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Naczelny Sąd Administracyjnyhoz.

18 Felülvizsgálat iránti kérelmében a TNT azt állítja, hogy a Wojewódzki Sąd Administracyjny tévesen értelmezte a héatörvény 19. cikke (12) bekezdése 2. pontjának a) és b) alpontját, mivel figyelmen kívül hagyta a hēairányelv 63–66. cikkét. A TNT szerint a hēairányelv 66. cikke értelmében az adófizetési kötelezettség egy bizonyos tényállás bekövetkeztével összefüggésben legkésőbb az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik. A nemzeti rendelkezések ellenben – tévesen – úgy rendelkeznek, hogy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételével, legkésőbb azonban a szolgáltatásnyújtás teljesítésének napjától számított meghatározott időpontig (a 30. nap) keletkezik.

19 A felülvizsgálati kérelem vizsgálata során a kérdést előterjesztő bíróság kétségeit fejezte ki a hēairányelv 66. cikkének értelmezését illetően, és úgy ítélte meg, hogy a TNT által hivatkozott jogalapok megalapozottságát ezen irányelv rendelkezéseinek értelmezésére tekintettel kell értékelni.

20 E körülményekre figyelemmel a Naczelny Sąd Administracyjny az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [hēa]irányelv 66. cikkének a), b) és c) pontja szerinti szabályozást, hogy abban az esetben, ha az adóalany olyan szolgáltatásnyújtást igazoló számlát bocsát ki, amelynek tekintetében a tagállam gyakorolta a számára az említett cikkben biztosított hatáskört (a [hēa]irányelv 63., 64. és 65. cikkétől való eltérés), a [hēa]irányelv 66. cikkének b) pontja alapján előírható, hogy az adófizetési kötelezettség az ellenérték megfizetésének napján, legkésőbb azonban a szolgáltatásnyújtás teljesítésének napjától számított 30. napon keletkezzon?

2) Úgy kell-e értelmezni a [hēa] irányelv 66. cikkének a) és b) pontja szerinti szabályozást, hogy azzal ellentétesek a [hēa]törvény 19. cikke (13) bekezdése 2. pontjának a) és b) pontjában foglalt nemzeti rendelkezések, amelyek értelmében a fuvarozási és szállítmányozási szolgáltatásokra vonatkozó adófizetési kötelezettség (azon tényállás, amelynek megvalósulásakor egyes ügyletekre vonatkozóan adófizetési kötelezettség keletkezik) akkor is az ellenérték teljes vagy részleges átvételének időpontjában, legkésőbb azonban az említett szolgáltatások teljesítésének napjától számított 30. napon keletkezik (valósul meg), ha a szolgáltatás igénybevevője részére a szolgáltatásnyújtás teljesítésétől számított hét napon belül olyan számlát bocsátottak ki és kézbesítettek, amelyen későbbi fizetési határidőt tüntettek fel, a szolgáltatás igénybevevője azonban attól függetlenül, hogy fizetett-e, vagy sem, jogosult levonni a hēát abban az időszakban, amelyben a számlát kézhez kapta?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

21 Két kérdésével – amelyeket célszerű együttesen vizsgálni – a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 66. cikkét, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely elírja, hogy a fuvarozási és szállítmányozási szolgáltatásokra vonatkozó adófizetési kötelezettség akkor is az ellenérték teljes vagy részleges átvételének időpontjában, legkésőbb azonban e szolgáltatások teljesítésének napjától számított 30. napon keletkezik, ha a számlát korábban bocsátották ki, és azon későbbi fizetési határidőt tüntettek fel.

22 Először is meg kell állapítani, hogy a héairányelvből az következik, hogy a szabály szerint a héafizetési kötelezettség az adóztatandó tényállás megvalósulásának időpontjában keletkezik. Az említett irányelv 63. cikke úgy tükrözi ezt az alapelvet, hogy akképp rendelkezik, hogy az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

23 A héairányelv 66. cikke értelmében azonban a tagállamok elírhatják, hogy a héafizetési kötelezettség az adóztatandó tényállás megvalósulását követően a következő három időpont egyikében keletkezzen, nevezetesen legkésőbb a számla kibocsátásának időpontjában, legkésőbb az ellenérték átvételének időpontjában, illetve az adóztatandó tényállás tényleges megvalósulásának időpontját követő meghatározott időszakon belül, abban az esetben, ha a számla kiállítása nem, vagy csak késedelmesen valósul meg.

24 A héairányelv 66. cikkét, mivel ezen irányelv 63. cikkétől való eltérésnek minősül, megszorítóan kell értelmezni (lásd analógia útján a C-19/12. sz. Efir-ügyben 2013. március 7-én hozott ítélet 31. pontját).

25 Bár az a tény, hogy a jogalkotó jelentősen kiterjesztette az elfogadható eltérések területét, arra enged következtetni, hogy széles mérlegelési mozgásteret kívánt a tagállamok számára biztosítani (lásd a C-144/94. sz. Italitica-ügyben 1995. október 26-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-3653. o.] 15. pontját), ez nem jelenti azt, hogy a tagállamok mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek a tekintetben, hogy az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontját a héairányelv 66. cikkének a)–c) pontjában előírtaktól eltérő időpontban határozzák meg.

26 Márpedig először is a héatörvény 13. cikkének 2. pontja elírja, hogy bizonyos ügyletek – a jelen ügyben a fuvarozási és szállítmányozási szolgáltatások – esetében az adófizetési kötelezettség az ellenérték teljes vagy részleges átvételének időpontjában, legkésőbb azonban a szóban forgó szolgáltatások teljesítésének napjától számított 30. napon keletkezik.

27 Másodszor pedig meg kell állapítani, hogy a héairányelv 66. cikkének b) pontja értelmében a tagállamok elírhatják, hogy az adófizetési kötelezettség egyes ügyletekre vagy az adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan „legkésőbb az ellenérték átvételének időpontjában” keletkezzen. Ez a rendelkezés határidőket rögzít, és azon adott ügyletek héakötelezettsége keletkezésének legvégső időpontját jelöli meg, amelyeket valamely tagállam ily módon kívánt szabályozni. Ez az időpont az ügylet ellenértékének átvétele.

28 A Bíróságnak már alkalma nyílt a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i hatodik tanács irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. kötet, 1. fejezet, 23. o.) 10. cikke (2) bekezdésének (jelenleg a héairányelv 66. cikkének a) pontja) értelmezésére, és megállapította, hogy ha valamely tagállam az e rendelkezésben szereplő eltérést választja, azaz elírja, hogy az adókötelezettség legkésőbb a számla vagy a számlát

helyettesít? bizonylat kibocsátásakor keletkezik, a tagállam élhet a 77/388 irányelv 10. cikke (2) bekezdése harmadik francia bekezdésében (jelenleg a héairányelv 66. cikkének c) pontja) szerepl? azon lehet?séggel, hogy el?írja, hogy az adókötelezettség „az adóköteles esemény tényleges beállításának id?pontját követ? meghatározott id?szakon belül” keletkezzen, „amennyiben a számla vagy a számlát helyettesít? bizonylat kiállítása nem, vagy csak kés?bb valósul meg” (lásd a fent hivatkozott Italitica-ügyben hozott ítélet 22. pontját).

29 Azt is meg kell állapítani, hogy a Bíróság ugyanezen ítéletben kiemelte, hogy „amennyiben ilyen lehet?ség nem került el?írásra abban az esetben, ha a tagállam a [77/388 irányelv 10. cikke (2) bekezdésének második francia bekezdésében (jelenleg a héairányelv 66. cikkének 2) pontja)] szerepl? eltérést választotta, ez minden bizonnyal abból a tényb?l ered, hogy az [uniós] jogalkotó úgy ítélte meg, hogy valamely gazdasági szerepl?nek a nyújtott szolgáltatás ellenértéke átvételéhez f?z?d? érdeke elégséges ösztönz? a szolgáltatás ellenértéke gyors kifizetésének biztosításához” (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Italitica-ügyben hozott ítélet 23. pontját).

30 Ebb?l következik, hogy a jogalkotó a héairányelv 66. cikkének b) pontjában szerepl? lehet?séget választó tagállam számára nem tette lehet?vé az adókötelezettség keletkezése határidejének meghatározását. Ráadásul ezen irányelv 66. cikke c) pontjának alkalmazása, valamint az ebben el?írt határid? kizárólag e cikk a) pontjának alkalmazásához köthet?, mivel a határid? a számla hiányától vagy késedelmes kibocsátásától, nem pedig az ellenérték át nem vételét?l vagy késedelmes átvételét?l függ.

31 Arra is emlékeztetni kell – amint az a héairányelv (24) preambulumbekkezdéséb?l egyaránt következik –, hogy az „adóztatandó tényállás” és „az adófizetési kötelezettség keletkezése” fogalmát össze kell hangolni, hogy a közös héarendszer alkalmazását és kés?bbi módosításait valamennyi tagállamban ugyanabban az id?pontban lehessen hatályba léptetni. Az uniós jogalkotó ezen adó egységes megfizetésének biztosítása céljából a lehet? legnagyobb mértékben össze kívánta hangolni az adókötelezettség keletkezésének id?pontját valamennyi tagállamban.

32 E körülményekre figyelemmel, az a helyzet, amikor az adófizetési kötelezettség legkés?bb a szolgáltatás nyújtásának id?pontjától számított 30 napon belül keletkezik, amennyiben az ellenérték átvétele nem történt meg ezen id?pont el?tt, nem egyeztethet? össze a héairányelvvel, mivel ez a megfogalmazás ezen irányelv 66. cikke b) pontjának szövegét az adókötelezettség keletkezésének határidejével kapcsolná össze.

33 E tekintetben a kérdést el?terjeszt? bíróság úgy ítéli meg, hogy kétségek állnak fenn azt illet?en, hogy a 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 167a. cikkének elfogadását megelőz? id?szakban a tagállamok jogosultak voltak-e olyan rendszer bevezetésére, amelyben az adókötelezettségnek a szolgáltatónál történ? keletkezése id?pontjának elhalasztása nem felelt meg azon id?pont elhalasztásának, amikor a megrendel?nek az el?zetesen felszámított hea levonásához való joga keletkezett, amely utóbbi a számla kézhezvételének id?pontjától vált jogosulttá a levonásra.

34 Tekintettel kell lenni arra, hogy e 167a. cikk beillesztésének az volt a célja, hogy lehet?vé váljék a tagállamok számára, hogy azon választható pénzforgalmi elszámolási rendszer keretében, amelynek célja az adófizetés egyszer?sítése a kisvállalkozások vonatkozásában, eltérést vezessenek be azon id?pont kapcsán, amikor a héát bevalló adóalanyok tekintetében gyakorolható a levonáshoz való jog.

35 E tekintetben meg kell állapítani, hogy habár a 167a. cikk közvetlenül a héairányelv 66. cikkének b) pontjára utal, e rendelkezés azon id?pont rögzítésére vonatkozik, amely id?pontban a megrendel? élhet az el?zetesen felszámított hea levonásához való jogával. Márpedig a nemzeti

bíróság el?tt folyó eljárás kizárólag az adókötelezettségnek a szolgáltatónál történ? keletkezése kérdésére vonatkozik.

36 A fenti megfontolásokra figyelemmel az el?terjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 66. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely el?írja, hogy a fuvarozási és szállítmányozási szolgáltatásokra vonatkozó adófizetési kötelezettség akkor is az ellenérték teljes vagy részleges átvételének id?pontjában, legkés?bb azonban e szolgáltatások teljesítésének napjától számított 30. napon keletkezik, ha a számlát korábban bocsátották ki, és azon kés?bbi fizetési határid?t tüntettek fel.

A költségekr?

37 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hatodik tanács) a következ?képpen határozott:

A 2008. december 16-i 2008/117/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 66. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely el?írja, hogy a fuvarozási és szállítmányozási szolgáltatásokra vonatkozó adófizetési kötelezettség akkor is az ellenérték teljes vagy részleges átvételének id?pontjában, legkés?bb azonban e szolgáltatások teljesítésének napjától számított 30. napon keletkezik, ha a számlát korábban bocsátották ki, és azon kés?bbi fizetési határid?t tüntettek fel.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.