

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2019. május 2.(*)

„Elzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 66. cikk – Adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség keletkezése – A szolgáltatás teljesítése megtörténtének időpontja – Építési és szerelési munkák – A munkáknak a szolgáltatási szerződésben előírt átvétele időpontjának figyelembevétele”

A C-224/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2018. március 28-án érkezett, 2017. november 28-i határozatával terjesztett elő

a **Budimex S. A.**

és

a **Minister Finansów**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, E. Levits (előadó) és P. G. Xuereb bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Budimex S. A. képviseletében M. Militz doradca podatkowy,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben
- az Európai Bizottság képviseletében M. Siekierzyńska és N. Gossement, 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 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel

(HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 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) 66. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Budimex S. A. és a Minister Finansów (pénzügyminiszter, Lengyelország) azon egyedi értelmezés tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelyet e társaság a pénzügyminisztertől kért, és amely a hozzáadottértékadó (héta) kötelezettség építési, illetve szerelési szolgáltatások esetében történő keletkezésének időpontjára vonatkozott.

Jogi háttér

Az uniós jog

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 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja előírja, hogy a héa hatálya alá tartozik az „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

5 Az említett irányelv 63. cikkének szövege a következő:

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

6 A héairányelv 66. cikkének első bekezdése ekképp rendelkezik:

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

a) legkésőbb a számla kibocsátásának időpontjában;

b) legkésőbb az ellenérték átvételének időpontjában;

c) meghatározott időszakon belül – legkésőbb a tagállamok által a 222. cikk második bekezdése alapján a számlakibocsátásra meghatározott határidő lejártakor, vagy ha a tagállam ilyen határidőt nem határozott meg, akkor az adóztatandó tényállás bekövetkeztétől számított meghatározott időszakon belül –, abban az esetben, ha a számla kiállítása nem, vagy csak késedelmesen valósul meg.”

7 Ezen irányelv 222. cikkének értelmében:

„A 138. cikkben meghatározott feltételeknek megfelelően teljesített termékértékesítés, vagy az olyan szolgáltatásnyújtás esetén, amelynél a héát a 196. cikk alapján a szolgáltatás igénybevevőjének kell megfizetnie, a számlát legkésőbb az adóztatandó tényállás bekövetkeztének hónapját követő hónap tizenötödik napján kell kibocsátani.

Egyéb termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások esetében a tagállamok számlakibocsátási határidőket írhatnak elő az adóalanyok számára.”

A lengyel jog

8 A 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény; Dz. U. 54. szám, 535. alszám) alapeljárásban alkalmazandó változatának (a továbbiakban: héatörvény) 19a. cikke a következőket írja elő:

„(1) Az adófizetési kötelezettség – a 14. cikk (5) és (7)–(11) bekezdésre, valamint a 20. cikk (6) bekezdésére, a 20. cikkre és a 21. cikk (1) bekezdésére figyelemmel – a termék átadásának vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontjában keletkezik.

(2) Részben elfogadott szolgáltatások tekintetében a szolgáltatás akkor is teljesítettnek tekinthető, amikor azt a szolgáltatásrészt teljesítik, amelyekre a díjazás vonatkozik.

[...]

(5) Az adófizetési kötelezettség a következő időpontokban keletkezik:

[...]

3) a 106b. cikk (1) bekezdésében említett esetekben a számla kiállításának időpontjában:

a) az építési vagy építési-összeszerelési szolgáltatások nyújtásakor,

[...]

(7) Az (5) bekezdés 3. és 4. pontjában említett esetekben, ha az adóalany nem bocsátott ki számlát, vagy késedelmesen bocsátotta ki azt, az adófizetési kötelezettség a számlák kibocsátásának a 106i. cikk (3) és (4) bekezdésében rögzített határideje lejártakor keletkezik, illetve ha nem került kitűzésre határidő, a fizetési határidő lejártakor.

[...]”

9 E törvény 106b. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Az adóalany köteles:

1) az eladást, valamint a 106a. cikk 2. pontja szerinti, általa más adóalany, hálalany vagy hasonló jellegű adó alanya vagy adóalanyának nem minősülő jogi személy részére végzett termékértékesítést és a szolgáltatásnyújtást igazoló számlát kiállítani;

[...]”

10 Az említett törvény 106i. cikkének (3) bekezdése a következőképpen fogalmaz:

„A számlát a következő időpontban kell kiállítani:

a 19a. cikk (5) bekezdése 3. pontjának a) alpontja szerinti esetekben a szolgáltatás nyújtásának napjától számított 30. napnál nem később;

[...]”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

11 A Budimex által benyújtott, az általa végzett építési és szerelési munkákra vonatkozó héakötelezettség keletkezésének időpontjára vonatkozó egyedi értelmezés iránti kérelmet követően a pénzügyminiszter 2014. október 15-i válaszában eladta, hogy a héakötelezettség azon időpontban keletkezik, amikor a vállalkozó kibocsátja az e munkálatoknak megfelelő számlát, illetve, ennek hiányában, az említett munkák elvégzésének időpontját követő 30 napos határidő elteltével.

12 E tekintetben a pénzügyminiszter hangsúlyozta, hogy az a körülmény, hogy a szerződés rendelkezései, amely alapján az építési és szerelési munkákat elvégezték, elírják, hogy az e munkákat megrendelőnek jegyzőkönyvben kell érvényesíteni azokat, a héafizetési kötelezettség keletkezésének időpontja tekintetében nem bír jelentőséggel.

13 A Budimex keresetet nyújtott be a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawiehez (varsói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország), amely a pénzügyminiszter 2014. október 15-i válasza ellen irányult, és azt állította, hogy az elvégzett munkák érvényesítésének formáját a Tanácsadó Mérnökök Nemzetközi Szövetsége (FIDIC) által meghatározott kifejezetten elírják azok a közbeszerzési feltételek, amelyek az általa kötött szerződéseket szabályozzák, következésképpen az az általa nyújtott bármely építési vagy szerelési szolgáltatás szerves részét alkotja. E keresetet a 2015. július 30-án hozott ítélettel elutasították.

14 A Budimex fellebbezést nyújtott be a kérdést elterjesztő bírósághoz, amely úgy ítélte meg, hogy az alapügy megoldásához a héairányelv azon rendelkezéseinek értelmezésére van szükség, amelyeket a Budimex által a fellebbezésében hivatkozott nemzeti rendelkezések ültettek át.

15 E tekintetben a kérdést elterjesztő bíróság eladja, hogy az alapügy megoldása a héairányelv 63. cikke értelmében vett „a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik” fogalomnak az értelmezése szükséges. Elsősorban az a kérdés vetődik fel, hogy az a körülmény, hogy egy építési vagy szerelési szolgáltatás a szerződéses rendelkezések értelmében csak akkor minősül teljesítettnek, amikor a munkákat a megrendelő már átvette, hatással lehet-e az e szolgáltatásra vonatkozó héafizetési kötelezettség keletkezése időpontjának meghatározására.

16 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Abban az esetben, amelyben az ügyletben részt vevő felek megállapodtak, hogy az építési vagy építési összeszerelési munkáért járó ellenérték kifizetéséhez a megrendelőnek az e munkák átvételére vonatkozó jegyzőkönyvében nyilatkoznia kell e munkák elvégzésének elfogadásáról, a [héairányelv] 63. cikke szerinti szolgáltatásnyújtásra az ilyen jellegű ügyleteknél az építési vagy építési összeszerelési munkák tényleges elvégzésének időpontjában, vagy e munkák elvégzésének a megrendelő által az átvételi jegyzőkönyvben rögzített elfogadásának időpontjában kerül-e sor?

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésről

17 Elzetiesen emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 63. cikkének értelmében az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

18 Ezen irányelv 66. cikke első bekezdésének c) pontja elírja, hogy a tagállamok elírhatják,

hogyan az adófizetési kötelezettség egyes ügyletekre vonatkozóan meghatározott határidőn belül, és legkésőbb a tagállamok által a számlakibocsátásra meghatározott határidő lejártakor keletkezik abban az esetben, ha a nyújtott szolgáltatásra vonatkozó számla kiállítása nem, vagy csak késedelmesen valósul meg.

19 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az tűnik ki, hogy a lengyel jogalkotó a héairányelv 66. cikkében a tekintetében elismert lehetőséggel élt, amikor a héatörvény 19a. cikke (7) bekezdésének és 106i. cikke (3) bekezdésének együttes rendelkezésében előírta, hogy a számla kibocsátásnak elmulasztása vagy késedelmes kibocsátása esetén a héafizetési kötelezettség a szolgáltatás teljesítésének megtörténtétől számított 30 napos határidő elteltével keletkezik.

20 Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy ellentétes-e a héairányelv 66. cikke első bekezdésének c) pontjával a nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátásának elmulasztása vagy késedelmes kibocsátása esetén az, hogy a szolgáltatás alakszerű átvétele minősül azon időpontnak, amikor az említett szolgáltatás teljesítése megtörténik, miközben – mint az alapügyben is – a tagállam azt írja elő, hogy az adófizetési kötelezettség azon határidő elteltével keletkezik, amelynek számítása azon a napon kezdődik, amelyen a szolgáltatás teljesítése megtörtént.

21 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv a héa közös, többek között az adóköteles tevékenységek egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja föl (2013. június 20-ai Newey ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 39. pont).

22 Ezen irányelv (24) preambulumbekkezdése előírja, hogy az „adóztatandó tényállás” és „adófizetési kötelezettség keletkezése” fogalmát össze kell hangolni, hogy a közös héarendszer alkalmazását és későbbi módosításait valamennyi tagállamban ugyanabban az időpontban lehessen hatályba léptetni. Ennek megfelelően az uniós jogalkotó ezen adó egységes megfizetésének biztosítása céljából a lehető legnagyobb mértékben össze kívánta hangolni az adókötelezettség keletkezésének időpontját valamennyi tagállamban [2013. május 16-ai TNT Express Worldwide (Poland) ítélet C-169/12, EU:C:2013:314, 31. pont].

23 Az említett irányelv 63. cikke értelmében az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

24 Ugyanezen irányelv 66. cikke első bekezdésének c) pontja értelmében a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetési kötelezettség egyes ügyletekre vagy az adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan az adóztatandó tényállás bekövetkeztétől számított meghatározott időszakon belül keletkezik, abban az esetben, ha a számla kiállítása nem, vagy csak késedelmesen valósul meg.

25 A jelen ügyben a héatörvény 19a. cikke (5) és (7) bekezdésének és a törvény 106i. cikke (3) bekezdésének együttes rendelkezése előírja, hogy ha a számlát nem bocsátották ki a szolgáltatás teljesítésének megtörténtét követő 30 napos határidőn belül, az adó felszámíthatóvá válik.

26 Az alapügy felei abban nem értenek egyet, hogy melyik az az időpont, amikor a Budimex által nyújtott szolgáltatások teljesítése megtörténik, mivel ez utóbbi az általa kötött szerződésekben foglalt rendelkezések alapján arra hivatkozik, hogy ezen időpont csak azt követően következhet be, hogy a megrendelő átvette a munkát, azon körülménytől függetlenül, hogy azt ténylegesen egy korábbi időpontban valósították meg.

27 Bár az építési és szerelési szolgáltatások nyújtása általában a munkák tényleges

befejezésekor tekinthet? teljesítettnek, annak tekintetében, hogy valamely ügylet adókötelesnek min?sül?e a héatörvény értelmében, a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom a közös héarendszer alkalmazásának egyik alapvet? követelménye, amelyet figyelembe kell venni (lásd ebben az értelemben: 2018. november 22?i MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet, C?295/17, EU:C:2018:942, 43. pont).

28 Ezen összefüggésben megállapításra került, hogy a releváns szerz?déses kikötések olyan körülményt jelentenek, amelyet figyelembe kell venni a héairányelv értelmében vett „szolgáltatásnyújtási” ügylet esetén a szolgáltatásnyújtó és az igénybevev? személyének azonosítása során (2013. június 20?i Newey ítélet, C?653/11, EU:C:2013:409, 43. pont).

29 Következésképpen nem zárható ki, hogy a szolgáltatásnyújtás megvalósulásának területén fennálló valós gazdasági és kereskedelmi tartalmat visszatükröz? szerz?déses kikötésekre figyelemmel a szolgáltatásnyújtást ne lehessen úgy min?síteni, hogy azt egy, a szolgáltatás tényleges megvalósítása utáni id?pontban teljesítették, az elválaszthatatlanul a szolgáltatáshoz kapcsolódó, és a kész állapot biztosításának tekintetében meghatározó, bizonyos eljárási cselekmények elvégzését követ?en.

30 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely szolgáltatás nyújtása csak akkor adóköteles, ha a szolgáltatás nyújtója és igénybevev?je között olyan jogviszony van, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatásnyújtásra kerül sor úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vev? számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (2016. június 2?i Lajvér ítélet, C?263/15, EU:C:2016:392, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A jelen ügyben a kérdést el?terjeszt? bíróság által szolgáltatott információkból az t?nik ki, hogy az alapügy felperese által kötött szerz?désekben foglalt szerz?déses kikötések el?írták a megrendel? azon jogát, hogy ellen?rizhesse a megvalósított építési munkák vagy szerelések megfelel?ségét, miel?tt átveszi azokat, illetve a szolgáltatás nyújtójának azon kötelezettségét, hogy végezze el a szükséges módosításokat a célból, hogy az eredmény ténylegesen megfeleljen annak az eredménynek, amelyben megállapodtak. E tekintetben a Budimex arra hivatkozik írásbeli észrevételeiben, hogy számára gyakran lehetetlen volt meghatározni az adóalapot és a fizetend? adó összegét azt megelőzően, hogy a megrendel? átvette volna az elkészült munkákat.

32 Márpedig, egyfel?l, mivel arra az eljárási cselekményre, miszerint a megrendel? az átvételr?l jegyz?könyvet állít ki, csak azon határid? elteltékor kerül sor, amelyet annak érdekében t?ztek ki, hogy értesítse a szolgáltatás nyújtóját az esetleges hibákról, amelyeket ez utóbbinak kell kijavítania ahhoz, hogy az építési vagy szerelési szolgáltatás megfeleljen annak, amiben megállapodtak, nem zárható ki, hogy az említett szolgáltatást ezen átvételt megelőzően nem teljesítették teljes egészében.

33 Másfel?l emlékeztetni kell arra, hogy az ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás adóalapja azon ellenérték, amelyet az adóalany e tekintetben ténylegesen kap (2013. november 7?i Tulic? és Plavo?in ítélet, C?249/12 és C?250/12, EU:C:2013:722, 33. pont).

34 Következésképpen, mivel a szolgáltatás igénybevev?je által fizetend? ellenérték nem határozható meg az építési vagy szerelési szolgáltatás általa történ? átvételét megelőzően, az e szolgáltatásokra vonatkozó adó nem számítható fel az említett átvétel el?tt.

35 E körülményekre figyelemmel, és mivel a munkák átvétele szerepel a szolgáltatási szerz?désben, és az ilyen eljárási cselekmény az azon területen fennálló szabályokat és szabványokat tükrözi, amelyen a szolgáltatást teljesítették – aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata –, meg kell állapítani, hogy ez az alakszer?ség önmagában véve a

szolgáltatáshoz tartozik, következésképpen meghatározó annak megállapítása tekintetében, hogy ez a szolgáltatás teljesítése ténylegesen megtörtént.

36 Meg kell jegyezni, hogy az olyan alakszer?ségek, mint például a felmerült költségek tényleges elszámolása vagy a végs? fizetésre vonatkozó bizonylat, amelyeket az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem említ, nem relevánsak azon id?pont meghatározása tekintetében, amikor a szolgáltatás teljesítése megtörtént, mivel – tekintve, hogy nem tartoznak a szolgáltatáshoz mint olyanhoz – nem meghatározók annak megállapítása tekintetében, hogy a szolgáltatás teljesítése ténylegesen megtörtént-e.

37 A fentiek összességére figyelemmel az el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 66. cikke els? bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal a nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátásának elmulasztása vagy késedelmes kibocsátása esetén nem ellentétes az, hogy e szolgáltatás alakszer? átvétele min?sül azon id?pontnak, amikor az említett szolgáltatás teljesítése megtörténik, miközben – mint az alapügyben is – a tagállam azt írja el?, hogy az adófizetési kötelezettség azon határid? elteltekor keletkezik, amelynek számítása azon a napon kezd?dik, amelyen a szolgáltatás teljesítése megtörtént, mivel – egyfel?l – az átvétel alakszer?ségét a felek a szerz?désbe foglalták, amely szerz?dés köti ?ket azon szerz?déses kikötések értelmében, amelyek a szolgáltatásnyújtás területén fennálló gazdasági és kereskedelmi valóságot tükrözik, illetve – másfel?l – ezen alakszer?ség a szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítésének felel meg, és véglegesen rögzíti a fizetend? ellenérték összegét, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.

A költségekr?

38 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? 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 (hetedik tanács) a következ?képpen határozott:

A 2010. július 13?i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó? rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 66. cikke els? bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal a nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátásának elmulasztása vagy késedelmes kibocsátása esetén nem ellentétes az, hogy e szolgáltatás alakszer? átvétele min?sül azon id?pontnak, amikor az említett szolgáltatás teljesítése megtörténik, miközben – mint az alapügyben is – a tagállam azt írja el?, hogy az adófizetési kötelezettség azon határid? elteltekor keletkezik, amelynek számítása attól a naptól kezd?dik, amelyen a szolgáltatás teljesítése megtörtént, mivel – egyfel?l – az átvétel alakszer?ségét a felek a szerz?désbe foglalták, amely szerz?dés köti ?ket azon szerz?déses kikötések értelmében, amelyek a szolgáltatásnyújtás területén fennálló gazdasági és kereskedelmi valóságot tükrözik, illetve – másfel?l – ezen alakszer?ség a szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítésének felel meg, és véglegesen rögzíti a fizetend? ellenérték összegét, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.