

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2022. február 10.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 66. cikk első bekezdésének b) pontja – Héafizetési kötelezettség – Az ellenérték átvétele – 167. cikk – Az elzeteresen felszámított hétá levonásához való jog keletkezése és annak terjedelme – 167a. cikk – Eltérés – Pénzforgalmi elszámolás – Ipari vagy kereskedelmi célra igénybe vett ingatlan bérlete és albérlete”

A C-9/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Hamburg (hamburgi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2020. január 10-én érkezett, 2019. december 10-i határozatával terjesztett el

a **Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136**

és

a **Finanzamt Hamburg-Oberalster**

közt folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: C. Lycourgos, a negyedik tanács elnöke, az ötödik tanács elnökeként eljárva, I. Jarukaitis (előadó) és M. Ilešić bírák,

főtanácsnok: E. Tanchev,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 képviselőjében M. Gerber Steuerberater,
- a német kormány képviselőjében kezdetben: J. Möller és S. Eisenberg, később: J. Möller, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviselőjében O. Simonsson, C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder és R. Shahsavan Eriksson, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében kezdetben: R. Pethke és N. Gossement, később: R. Pethke, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2021. szeptember 9-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

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) 167. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (a továbbiakban: Kollaustraße) és a Finanzamt Hamburg-Oberalster (hamburgi oberalsteri adóhatóság, Németország; a továbbiakban: adóhatóság) között a hozzáadottértékadó (héa) levonásához való jog keletkezése időpontjának meghatározása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (24) preambulumbekkezdése kimondja:

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

4 A 2010/45 irányelv (4) preambulumbekkezdése előírja:

„Azon kis- és középvállalkozások segítése érdekében, amelyek számára nehézséget jelent, hogy a héát azt megelőzően fizessék meg az illetékes hatóságnak, hogy az ügylet ellenértékét a vevőjüktől megkapták volna, a tagállamok számára lehetővé kell tenni, hogy a héa elszámolását pénzforgalmi elszámolás keretében engedélyezzék, amely lehetővé teszi a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtója számára, hogy a héát akkor fizesse meg az illetékes hatóságnak, amikor a termék vagy szolgáltatás ellenértékét megkapja, és amely alapján az adólevonási joga a termék vagy a szolgáltatás ellenértékének megfizetésekor keletkezik. Ez lehetővé tenné a tagállamok számára, hogy olyan választható pénzforgalmi elszámolási rendszert vezessenek be, amely nem eredményez kedvezőtlen hatást a héabevételükkel kapcsolatos pénzáramlásra.”

5 A héairányelv „Adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség keletkezése” című VI. címe négy fejezetet tartalmaz. E cím „Termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás” című 2. fejezetében ezen irányelv 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.”

6 Az említett irányelv 66. cikke kimondja:

„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:

[...]

b) legkésőbb az ellenérték átvételének időpontjában;

[...]"

7 A héairányelv „Adólevonás” című X. címe öt fejezetet tartalmaz. E címnek „Az adólevonási jog eredete és hatálya” című 1. fejezetében szerepel többek között ezen irányelv 167., 167a. és 168. cikke.

8 A héairányelv 167. cikke ekképp rendelkezik:

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

9 Ezen irányelv 167a. cikke értelmében:

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

[...]"

10 Az említett irányelv 168. cikke kimondja:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát;

[...]"

11 A héairányelv X. címének „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” című 4. fejezete tartalmazza többek között ezen irányelv 178. és 179. cikkét.

12 A héairányelv 178. cikkének a) pontja kimondja:

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

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie”.

13 Ezen irányelv 179. cikke értelmében:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a háösszeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

[...]"

14 Az említett irányelvnek „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” című XI.

címe nyolc fejezetből áll, köztük a „Számlázás” című 3. fejezetből. E fejezetnek „A számlák tartalma” című 4. szakaszában ugyanezen irányelv 226. cikke elírja:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[...]

7a) ha az adófizetési kötelezettség a 66. cikk [első bekezdése b) pontjának] megfelelően az ellenérték kézhezvételének időpontjában keletkezik, és az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, a »pénzforgalmi elszámolás« kifejezés;

[...]

A német jog

15 A 2005. február 21-ii Umsatzsteuergesetznek (a forgalmi adóról szóló törvény; BGBl. 2005. I., 386. o.) az alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: UStG) 13. §-a, amely „Az adófizetési kötelezettség keletkezése” címet viseli, ekképp rendelkezik:

„(1) 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 elzeter forgalmiadóbevallási 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 elzeter forgalmiadóbevallási 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 elzeter forgalmiadóbevallási időszaknak a lejártával, amelyben az ellenértéket átvették,

[...]

16 E törvénynek „Az elzeteresen felszámított adó levonása” című 15. §-a elírja:

„(1) A vállalkozó elzeteresen felszámított adóként a következő összegeket vonhatja le:

1. a törvény alapján azon termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után fizetendő adót, amelyet valamely más vállalkozó teljesített a vállalkozása részére. Az adólevonási jog gyakorlásának feltétele, hogy a vállalkozó rendelkezzen a 14. és 14a. § szerint kiállított számlával.

[...]

17 Az említett törvénynek „Az adó kiszámítása, az adómegállapítási időszak és az ügyletenkénti adózás” című 16. §-a kimondja:

„(1) A nem a 20. § hatálya alá tartozó esetekben az adót a megállapodás szerinti ellenértékek alapján kell kiszámítani. Az adómegállapítási időszak a naptári év. [...]

(2) Az (1) bekezdés alapján kiszámított adóból elzeteresen felszámított adóként le kell vonni az adómegállapítási időszakra es, a 15. § alapján levonható összegeket.”

18 Az UStG-nek „Az adó ténylegesen átvett ellenértékek alapján történő kiszámítása” című 20. §-a értelmében:

„Az adóhatóság 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 [a jövedelemadóról szóló törvény] 18. §-a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében szabadfoglalkozásúként végzi,

az adót ne a megállapodás szerinti ellenértékek alapján (a 16. § (1) bekezdésének első mondata), hanem a ténylegesen átvett ellenértékek alapján számítsa.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19 A Kollaustraße, egy polgári jogi társaság, egy ipari-kereskedelmi telket adott bérbe, amelyet maga is bérelt.

20 A Kollaustraße és a bérbeadója is érvényesen lemondott az ilyen jellegű bérbeadási tevékenységek adómentességéről, és ezzel háfizetési kötelezettséget választott. Az UStG 20. §-a értelmében az adóhatóság mindkettejük számára engedélyezte, hogy a héát ne a megállapodás szerinti ellenértékek, hanem a ténylegesen átvett ellenértékek alapján számítsák ki. A Kollaustraße a bérleti szerződés ténye okán megfelelő tartós számlával rendelkezett.

21 A 2004. adóévtől kezdődően átutemezték a bérleti díjaknak a Kollaustraße általi megfizetését. Így módon a 2009–2012. évekre vonatkozó bérleti díj egy részét a 2013–2016. adóévek során fizette meg. 2016-ban tartozásának egy részét a bérbeadó elengedte.

22 A teljesített kifizetések minden esetben 19% mértékű forgalmi adót tartalmaztak, a Kollaustraße pedig a kifizetések tárgyát képező bérleti időszaktól függetlenül minden esetben a kifizetés időpontja szerinti előzetes forgalmiadóbevallási időszakban, illetve naptári évben gyakorolta adólevonási jogát.

23 Egy ellenérzés során az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az adólevonási jog az ügylet teljesítésének – jelen esetben a telek havonkénti átengedésének – időpontjában keletkezett, és azt ezért az egyes megfelelő időszakok vonatkozásában kellett volna gyakorolni.

24 Következésképpen adómegállapító határozatok kibocsátásra került sor a 2011–2015. adóévek, illetve egy ideiglenes adómegállapító határozat kibocsátására a 2016. adóév

vonatkozásában. E határozatokban a levonható adót az egyes évek vonatkozásában kikötött bérleti díj alapján számították ki, ami a 2013–2016. adóév vonatkozásában összesen 18 409,67 euró összeg? utólagos adómegállapításhoz vezetett.

25 Az adóhatóság megjegyezte, hogy a korábbi adóévekre vonatkozó adómegállapító határozatokat nem módosította, mivel elévült az adó megállapíthatósága. A 2009?es és 2010?es bérleti id?szakokra teljesített 2013?as és 2014?es bérletidíj?fizetésekben foglalt héát nem vették figyelembe a Kollaustraße tekintetében el?zetesen felszámított adóként, mivel az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a levonáshoz való jogot a 2009. és a 2010. adóévekben kellett volna érvényesíteni.

26 2017. július 3?án a Kollaustraße panaszt nyújtott be a 2013–2016. adóévekre vonatkozó 2017. június 15?i adómegállapító határozatokkal, szemben, amely panaszt 2017. november 8?án elutasítottak. A Kollaustraße ekkor 2017. november 28?án keresetet nyújtott be a Finanzgericht Hamburghoz (hamburgi pénzügyi bíróság, Németország), amely el?tt a héairányelv megsértésére hivatkozott, és azt állította, hogy ha a termékértékesít? vagy a szolgáltató a ténylegesen átvett ellenértékek alapján számítja ki az általa fizetend? adót, az adólevonási jog csak abban az id?pontban keletkezik, amikor a szolgáltatás vagy a termékértékesítés igénybevev?je megfizette az ellenértéket.

27 Annak meghatározása el?tt, hogy abban az esetben, ha a termékértékesít? vagy a szolgáltatásnyújtó a héát a kapott ellenértékek alapján számítja ki, a héalevonási jog a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás id?pontjában, vagy csak a pénzbeli ellenérték átvételekor, a kérdést el?terjeszt? bíróság azt a kérdést teszi fel, hogy összeegyeztethet??e az uniós joggal az a német szabályozás, amely szerint a levonási jog kizárólag az értékesítés vagy a szolgáltatás teljesítésekor érvényesíthet?.

28 E bíróság szerint a német szabályozás értelmében az adólevonási jog a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítésekor keletkezik, és ezért nincs jelent?sége annak az id?pontnak, mikor keletkezik az adófizetési kötelezettség az értékesít?nél vagy a szolgáltatásnyújtónál, és annak sincs jelent?sége, hogy az adót az termékértékesít? vagy a szolgáltatásnyújtó a megállapodás szerinti ellenértékek vagy a kapott ellenértékek alapján számítja ki. E tekintetben rámutat, hogy a német jogalkotó nem élt a héairányelv 167a. cikkében a tagállamoknak biztosított lehet?séggel, így a német jogban a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettjének adólevonási joga akkor keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megvalósul, még akkor is, ha az értékesít? vagy szolgáltatásnyújtó a kapott ellenértékek alapján adóztatott adóalany.

29 A kérdést el?terjeszt? bíróságnak ugyanakkor kétségei vannak a tekintetben, hogy a német jog összeegyeztethet??e az uniós joggal a héairányelv 167. cikke vonatkozásában, amely szerint az adólevonási jog csak abban az id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetésének kötelezettsége.

30 E bíróság szerint úgy is tekinthet?, hogy a német jog ellentétes e 167. cikk szigorú alkalmazásával, mivel míg a nemzeti jogalkotó élt a tagállamok számára biztosított azon lehet?séggel, hogy el?írják, hogy az adófizetési kötelezettség csak az ellenérték átvétele esetén keletkezik, úgy rendelkezik, hogy az el?zetesen megfizetett adó levonásának joga, még ebben az esetben is, a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítését követ?en keletkezik, és így megszakítja az adó felszámíthatósága és a levonásához való jog közötti kapcsolatot.

31 A kérdést el?terjeszt? bíróság úgy véli, hogy a héairányelv 167. cikke ilyen szigorú alkalmazását ezen irányelv 226. cikkének 7a. pontja támasztja alá, amelyet nem ültettek át a bels? jogba. E bíróság rámutat, hogy annak ellenére, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság

nem ültette át e 226. cikk 7a. pontját, ez utóbbiból az következik, hogy az említett irányelv 167. cikkében szabályozott, az adófizetési kötelezettség és az adólevonási jog között fennálló kapcsolat immár kötelező jellegű.

32 Ezzel szemben e bíróság szerint úgy is lehetne tekinteni, hogy a német jog összeegyeztethető az uniós joggal, ha a héairányelv 167. cikke nem kötelező szabályt, hanem csupán egy „vezérfonalat” tartalmaz. Ez az értelmezés az Európai Unió Tanácsa és az Európai Bizottság által a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 17. cikkének (1) bekezdéséhez fűzött jegyzőkönyvi nyilatkozatból következhet, amelynek megfogalmazását átvette a héairányelv 167. cikke. E nyilatkozat értelmében a tagállamok eltérhetnek az e 17. cikk (1) bekezdésében foglalt elvtől, ha az értékesítőt vagy szolgáltatót a bevételei alapján adóztatják.

33 Abban az esetben, ha valamely tagállam eltérhet a héairányelv 167. cikkétől, a kérdést elterjesztő bíróság azt a kérdést is felteszi, hogy az adóalany ezekben az esetekben mindenképpen érvényesítheti-e az adólevonáshoz való jogát azon adóév során, amelynek során az adólevonási jog e cikk szigorú alkalmazása szerint keletkezett, amennyiben arra már nincs lehetősége a nemzeti jog értelmében releváns korábbi adóévben.

34 E tekintetben a kérdést elterjesztő bíróság kifejti, hogy a német jog értelmében, ha egy adóalany elmulasztotta levonni az adót, az adólevonási jog nem gyakorolható egy későbbi adómegállapítási időszak vonatkozásában. E bíróság rámutat, hogy ily módon a levonáshoz való jog nem gyakorolható, ha az elzetesen felszámított adó, mint az az eltte folyamatban lévő eljárásban, az adó megállapíthatósága határidejének elévülése miatt, már nem érvényesíthető visszamenőlegesen. Mindazonáltal úgy véli, hogy a héairányelv 167. cikke egy ilyen esetben eltérő értékelést kívánhat meg. Tekintettel ugyanis a levonási jog alapvető jelentőségére és a hía semlegességének biztosítása érdekében, e bíróság szerint szükségesnek bizonyulhat, hogy az adóalany számára lehetővé váljék, hogy levonja az elzetesen felszámított adót az e cikk alkalmazásából eredő adómegállapítási időszakban, még abban az esetben is, ha a nemzeti jog eltér attól.

35 E körülmények között a Finanzgericht Hamburg (hamburgi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a [héairányelv] 167. cikkével az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az adólevonási jog az ügylet teljesítésének időpontjában keletkezik akkor is, ha a nemzeti jog szerint csak az ellenérték tényleges átvételének időpontjában keletkezik az értékesítőt vagy szolgáltatót terhelő adófizetési kötelezettség, és az ellenérték megfizetésére még nem került sor?

2) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén: Ellentétes-e a [héairányelv] 167. cikkével az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az adólevonási jog nem gyakorolható azon adómegállapítási időszak vonatkozásában, amelyben az ellenérték megfizetésére sor került, ha csak az ellenérték tényleges átvételének időpontjában keletkezik az értékesítőt vagy szolgáltatót terhelő adófizetési kötelezettség, a szolgáltatás teljesítésére már egy korábbi adómegállapítási időszakban sor került, és a nemzeti jog szerint az adólevonási jog elévülés miatt már nem gyakorolható e korábbi adómegállapítási időszak vonatkozásában?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az els? kérdésr?l

36 Els? kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 167. cikkét, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely el?írja, hogy az el?zetesen felszámított adó levonásához való jog az ügylet teljesítésekor keletkezik abban az esetben, ha az ezen irányelv 66. cikke els? bekezdésének b) pontja szerinti nemzeti eltérés értelmében az adó csak az ellenérték megfizetésekor válik felszámíthatóvá az értékesít? vagy szolgáltató tekintetében, és azt még nem fizették meg.

37 E bíróság el?adja, hogy az UStG 15. §-a (1) bekezdése 1. pontjának els? mondata értelmében az adólevonáshoz való jog akkor keletkezik, ha a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése azon id?pont figyelembevételével nélkül történt, amikor az adófizetési kötelezettség az értékesít? vagy a szolgáltatásnyújtó tekintetében keletkezik. Különösen nincs jelent?sége annak, hogy ezen értékesít? vagy szolgáltató az UStG 16. §-a (1) bekezdésének els? mondata alapján az adót a megállapodás szerinti ellenértékek vagy az UStG 20. §-a alapján kapott ellenértékek alapján számítja ki.

38 Elöljáróban a kérdést el?terjeszt? bíróság azon kétségeire kell választ adni, amelyek a Tanácsának és a Bizottságnak a 77/388 irányelv 17. cikkének (1) bekezdéséhez f?zött jegyz?könyvi nyilatkozatából következ? azon értelmezésre vonatkoznak, amely szerint a héairányelv 167. cikke csak egy vezérfonalat tartalmaz, nem pedig egy kötelez? szabályt. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az ilyen nyilatkozat nem fogadható el a másodlagos jog valamely rendelkezésének értelmezésekor, ha – mint az alapügyben is – a nyilatkozat tartalma a szóban forgó rendelkezés szövegében nem jelenik meg, és ennél fogva annak nincs jogi hatálya (1991. február 26?i Antonissen ítélet, C?292/89, EU:C:1991:80, 18. pont).

39 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jog valamely rendelkezésének értelmezéséhez nemcsak a szövegét, hanem a kontextusát, és annak a szabályozásnak a célkit?zéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (2021. január 27?i De Ruiter ítélet, C?361/19, EU:C:2021:71, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 El?ször is, ami a héairányelv 167. cikkének szövegét illeti, az világos és egyértelm?, amint arra a f?tanácsnok is rámutatott indítványának 49. pontjában. E cikk azon általános szabályt fejezi ki, amely szerint az el?zetesen felszámított héa levonásához való jog keletkezése a termékek vagy szolgáltatások igénybe vev?je tekintetében abban az id?pontban keletkezik, amikor a vonatkozó héa az értékesít?nél vagy a szolgáltatásnyújtónál válik felszámíthatóvá.

41 Másodsorban, ami e rendelkezés szöveggörnyezetét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 63. cikke értelmében az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az id?pontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

42 Mindazonáltal a héairányelv 66. cikke els? bekezdésének b) pontja kimondja, hogy a tagállamok – többek között a 63. cikk?l eltérve – el?írhatják, hogy az adófizetési kötelezettség bizonyos ügyletekre vagy az adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan legkés?bb az ellenérték átvételének id?pontjában keletkezzen.

43 A héairányelv 66. cikkét, mivel eltérést képez a héairányelv 63. cikkében foglalt szabálytól, szigorúan kell értelmezni (2013. május 16?i TNT Express Worldwide [Poland] ítélet, C?169/12, EU:C:2013:314, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Bár az a tény, hogy a jogalkotó jelent?sen kiterjesztette az elfogadható eltérések területét,

arra enged következtetni, hogy széles mérlegelési mozgásteret kívánt a tagállamok számára biztosítani, ez azonban 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 (2013. május 16-ai Express Worldwide [Poland] ítélet, C-169/12, EU:C:2012:24, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Márpedig annak értelmében, hogy koherensen lehessen értelmezni a héairányelv 66. cikke első bekezdése b) pontját ugyanezen irányelv 167. cikkével, amely előírja, hogy az adólevonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor az adófizetési kötelezettség keletkezik, meg kell állapítani, hogy amennyiben e 66. cikk első bekezdésének b) pontja alapján az adófizetési kötelezettség legkésőbb az ellenérték átvételekor keletkezik, az adólevonási jog is az ellenérték ilyen átvételekor keletkezik.

46 Harmadsorban, e következtetést a héairányelv által követett célkitűzés is megerősíti. Először ugyanis azt kell megállapítani, hogy ez az irányelv a héa közös, többek között az adóköteles tevékenységek egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja föl. Többek között, az említett irányelv (24) preambulumbekkezdése előírja, hogy az „adóztatandó tényállás” és „az 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 (2019. május 2-ai Budimex ítélet, C-224/18, EU:C:2019:347, 21. és 22. pont).

47 Másfelől emlékeztetni kell arra, hogy a héalevonási jog a közös héarendszer egyik alapelveként képezi, amely főszabály szerint nem korlátozható, és az adóalany által teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2018. november 21-ai Védan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 E rendszernek az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer tehát minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy maguk az említett tevékenységek héakötelesek (2018. november 21-ai Védan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 45. pontjában szereplő következtetés ezen elveknek megfelelő alkalmazást tesz lehetővé, mivel az adóalany akkor szerezheti meg az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot, miután az adófizetési kötelezettség a termékértékesítőnél vagy a szolgáltatást nyújtónál keletkezett.

50 E következtetést nem kérdőjelezi meg a német kormány által előadott azon érv, miszerint, mivel nem élt a héairányelv 167a. cikkében biztosított lehetőséggel, az adólevonási jog akkor keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás ezen irányelv 63. és 167. cikkének együttes rendelkezése alapján történik, azon tényről függetlenül, hogy az adófizetési kötelezettség bizonyos adóalanyok tekintetében az ellenérték átvételekor keletkezik.

51 Amint arra a f?tanácsnok is rámutatott indítványának 51. pontjában, ha az uniós jogalkotó szándéka az lett volna, hogy az adólevonási jog mindig a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás időpontjában keletkezzen, az adólevonási jog gyakorlásának időpontját ahhoz az adóztatandó tényálláshoz köthette volna, amelyet nem módosítanak a héairányelv 64–67. cikkének különös szabályai, nem pedig az e szabályok hatálya alá tartozó héafizetési kötelezettség időpontjához.

52 A jelen ítélet 45. pontjában szerepl? következtetést nem kérd?jelezheti meg a német kormány által felhozott azon érv sem, miszerint a héairányelv 167a. cikkének ezen irányelv 167. cikke nélkül nincs önálló hatálya, ha az adólevonási jog az említett irányelv 66. cikke első bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozó esetekben az ellenérték átvételének időpontjában keletkezne.

53 Emlékeztetni kell arra, hogy e 167a. cikk beillesztésének az volt a célja, hogy lehetővé váljék a tagállamok számára, hogy azon választható pénzforgalmi elszámolási rendszer keretében, amelynek célja az adófizetés egyszerűsítése a kisvállalkozások vonatkozásában, eltérést vezessenek be azon időpont kapcsán, amikor a héát bevalló adóalanyok tekintetében gyakorolható a levonáshoz való jog (2013. május 16?i TNT Express Worldwide [Poland] ítélet C?169/12, EU:C:2013:314, 34. pont).

54 E 167a. cikk ugyanis azt mondja ki, hogy egy választható rendszer keretében a tagállamok el?írhatják, hogy azon adóalany adólevonási jogának érvényesítését, akinek kizárólag a 66. cikk első bekezdésének 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.

55 Az említett 167a. cikk tehát addig teszi lehetővé azon adóalanyok adólevonási jogának késleltetését, akiknek a héafizetési kötelezettsége kizárólag a héairányelv 66. cikke első bekezdésének b) pontja értelmében keletkezik, ameddig nem teljesítik a fizetést a termékértékesít?ik vagy szolgáltatásnyújtóik részére.

56 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy – amint az a 2010/45 irányelv (4) preambulumbekkezdéséb?l kit?nik – e 167a. cikk azon kis? és közép vállalkozások segítése érdekében került beillesztésre a héairányelvbe, amelyek számára nehézséget jelent, hogy a héát azt megelőzően fizessék meg az illetékes hatóságnak, hogy az ügylet ellenértékét a vev?jükt?l megkapták volna, illetve annak érdekében, hogy lehetővé váljon a tagállamok számára, hogy olyan választható pénzforgalmi elszámolási rendszert vezessenek be, amely nem eredményez kedvez?tlen hatást a héabevételükkel kapcsolatos pénzáramlásra.

57 A héairányelv 167a. cikke tehát egy olyan fakultatív rendszer keretébe illeszkedik, amelyet a tagállamok írhatnak el?, és amelynek alkalmazása maga is az ezen irányelv 66. cikke első bekezdésének b) pontjában egyébként már el?írt eltérés keretébe illeszkedik. Kizárólag az említett 167a. cikkben el?írt körülmények keretében lehetséges az, hogy megszakadjon az adónak a termékértékesít?nél vagy a szolgáltatásnyújtónál való keletkezése és az el?zetesen felszámított héa, az adóalany által történ? azonnali levonásához való jog között fennálló kapcsolat.

58 E tekintetben, amint arra a f?tanácsnok is lényegében rámutatott indítványának 66. pontjában, a héairányelv 167a. cikkének hatálya sokkal korlátozottabb, mint ezen irányelv 66. cikke első bekezdése b) pontjának hatálya, mivel ez utóbbit eredetileg nem azzal a céllal fogadták el, hogy pénzforgalmi elszámolási rendszereket hozzon létre a kis? és közép vállalkozások számára, és mivel nem írt el? sem fels? határt a forgalom tekintetében, és azt sem követelte meg, hogy az eltérés választható legyen az érintett adóalanyok számára.

59 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az említett 167a. cikk egy olyan különös és igen korlátozott eltérésre vonatkozik, amely nem kérdőjelezheti meg a jelen ítélet 45. pontjában levont következtetést.

60 A jelen ügyben először is azt kell megállapítani, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság élt a héairányelv 66. cikke első bekezdésének b) pontjában előírt lehetőséggel. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis az tűnik ki, hogy a német jogalkotó élt az e rendelkezésben számára biztosított lehetőséggel, amikor az UStG 13. §a (1) bekezdése 1. pontjának b) alpontjában előírta, hogy termékértékesítés és egyéb szolgáltatásnyújtás esetén az adófizetési kötelezettség – az adó ténylegesen átvett ellenértékek alapján történő kiszámítása esetén – annak az előzetes forgalmiadóbevallási időszaknak a lejártával keletkezik, amelyben az ellenértékeket átvették.

61 Másodsorban, azt a kérdést illetően, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletek és adóalanyok a héairányelv 66. cikke első bekezdésének b) pontjában említett „egyes ügyletek”, illetve „adóalanyok meghatározott kategóriájába” tartoznak-e, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az tűnik ki, hogy a Kollaustraße és a bérbeadó az UStG 20. §a alapján engedélyt kapott arra, hogy a héát ne a megállapodás szerinti pénzbeli ellenértékek, hanem az átvett pénzbeli ellenértékek alapján számítsák ki. A kérdést előterjesztő bíróság általi vizsgálat fenntartása mellett tehát azon adóalanyok közé tartoznak, amelyek tekintetében a héafizetési kötelezettség legkésőbb az ellenérték átvételekor keletkezik a héairányelv 66. cikke első bekezdésének b) pontja értelmében.

62 Ennek megfelelően, azon vizsgálatok fenntartása mellett, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégezni a héairányelv 66. cikke első bekezdésének b) pontja és az ezen irányelv 167. cikke szerinti eltérés alkalmazásának feltételeit illetően, a Kollaustraße levonáshoz való joga abban az időpontban keletkezett, amikor a bérbeadója átvette az ellenértéket.

63 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 167. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy az előzetesen felszámított adó levonásához való jog az ügylet teljesítésekor keletkezik abban az esetben, ha az ezen irányelv 66. cikke első bekezdésének b) pontja szerinti nemzeti eltérés értelmében az adó csak az ellenérték megfizetésekor válik felszámíthatóvá az értékesítő vagy szolgáltató tekintetében, és azt még nem fizették meg.

A második kérdésről

64 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott válasza tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

65 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A 2010. július 13-ii 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy az előzetesen felszámított adó levonásához való jog az ügylet teljesítésekor keletkezik abban az esetben, ha a 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 66. cikke első

bekezdésének b) pontja szerinti nemzeti eltérés értelmében az adó csak az ellenérték megfizetésekor válik felszámíthatóvá az értékesít? vagy szolgáltató tekintetében, és azt még nem fizették meg.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.