

Ideiglenes változat

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2021. március 18.(1)

C?855/19. sz. ügy

G. sp. z o.o.

kontra

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

(a Naczelny S?d Administracyjny [legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Közösségen belüli üzemanyag?beszerzés – El?rehozott adófizetési kötelezettség – Az üzemanyagoknak az ország területére történ? behozatalától számított ötnapos határid? – EUMSZ 110. cikk – A más tagállamok termékeire kivetett magasabb bels? adók beszedésének tilalma – 2006/112/EK irányelv – 273. cikk – Az adócsalás megakadályozására irányuló intézkedések – 62. és 69. cikk – Az adófizetési kötelezettség keletkezése – Hiány – 206. cikk – Az »id?közi fizetés« fogalma – Nem esedékes adóra vonatkozó id?közi fizetés – Számítási alap – Adóköteles ügyletre számított bruttó összeg – Az adó adómegállapítási id?szak egészére számított nettó összege”

I. Bevezetés

1. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 110. cikknek, valamint a 2006/112/EK irányelv(2) 69., 206. és 273. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
2. E kérelmet a G. sp. z o.o. társaság (a továbbiakban: az alapeljárás felperese) és a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (a bydgoszczi adóhivatal igazgatója, Lengyelország; a továbbiakban: adóhatóság) között a Közösségen belüli üzemanyag?beszerzések után a hozzáadottérték?adó (h?a) el?rehozott megfizetésére irányulóan fennálló, a csalás elleni küzdelem céljából bevezetett kötelezettség tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.
3. Az alapeljárás felperese uniós jogi szempontból vitatta ezen el?rehozott fizetési kötelezettség érvényességét, amelynek értelmében valamennyi Közösségen belüli üzemanyag?beszerzés után az üzemanyagoknak az ország területére történ? behozatalát követ? öt napon belül köteles volt megfizetni az adó – levonási jogának figyelmen kívül hagyásával

kiszámított – bruttó összegét.

4. Az alábbiakban kifejtett indokok alapján úgy vélem, hogy az ilyen el?rehozott fizetési kötelezettség ellentétes a héairányelv 62. és 69. cikkével, mivel lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy az adóalanytól az adó esedékességét megelőzően követelje a fizetést.

5. Egyébiránt az ilyen el?rehozott fizetés nem min?síthet? az ezen irányelv 206. cikke értelmében vett id?közi fizetésnek. Egyrészt az ilyen fizetések csak a fent hivatkozott rendelkezések értelmében esedékessé vált adóra vonatkozhatnak. Másrészt az ilyen fizetéseknek az adómegállapítási id?szak egésze alapján számított *nettó adóösszegre* kell vonatkozniuk, nem pedig az önmagában vett adóköteles ügylet után fizetendő h?a bruttó összegére.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

6. A héairányelv 62. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

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

2. »az adófizetési kötelezettség« azon id?pontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés id?ben kés?bb is történhet.”

7. Ezen irányelv 68. cikkének a szövege a következ?:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor a Közösségen belüli termékbeszerzés megtörténik.

A Közösségen belüli termékbeszerzés abban az id?pontban tekinthet? megtörténtnek, amikor a hasonló termékek tagállamon belüli értékesítése megtörténtnek tekinthet?.”

8. Az említett irányelv 69. cikke szerint:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében a h?a?fizetési kötelezettség a számla kibocsátásakor, vagy – amennyiben addig az id?pontig nem bocsátottak ki számlát – a 222. cikk első bekezdésében említett határid? lejártakor keletkezik.”

9. Az héairányelv 206. cikke a következ?képpen szól:

„Minden adófizetésre kötelezett adóalanynak a 250. cikkben el?írt adóbevallás benyújtásakor kell megfizetnie a h?a nettó összegét. A tagállamok azonban az összeg megfizetésére más határid?t is megállapíthatnak, vagy id?közi fizetést írhatnak el?.”

10. Ezen irányelv 222. cikke ekként rendelkezik:

„A 138. cikkben meghatározott feltételeknek megfelelően teljesített termékértékesítés, vagy az olyan szolgáltatásnyújtás esetén, amelynél a h?át a 196. cikk alapján a szolgáltatás igénybevev?jének kell megfizetnie, a számlát legkés?bb az adóztatandó tényállás bekövetkeztének hónapját követ? hónap tizenötödik napján kell kibocsátani.

Egyéb termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások esetében a tagállamok számlakibocsátási

határidőket írhatnak el az adóalanyok számára.”

11. A héairányelv 273. cikkének első bekezdése értelmében:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a hía pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.”

B. A lengyel jog

12. Az ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usługnak (a héáról szóló 2004. március 11-éi törvény, Dz. U. 2016., 710. szám; a továbbiakban: héatörvény) a tényállás időpontjában alkalmazandó változata szerinti 20. cikke (5) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés esetén az adófizetési kötelezettség az adóalany által kibocsátott számla időpontjában, de legkésőbb a termékek beszerzésének hónapját követő hónap tizenötödik napján keletkezik [...]”

13. E törvény 99. cikkének (11a) bekezdése értelmében a 103. cikk (5a) bekezdése szerinti Közösségen belüli termékbeszerzés esetén az adóalany legkésőbb a fizetési kötelezettség keletkezésének hónapját követő hónap ötödik napján köteles a fizetendő adóösszegekre vonatkozó havi bevallást benyújtani a jövedéki adó kivetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság vezetőségének.

14. Az említett törvény 103. cikkének (5a) bekezdése szerint:

„Az ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (a jövedéki adóról szóló, 2008. december 6-éi törvény; [a továbbiakban: a jövedéki adóról szóló törvény]) 2. sz. mellékletében említett azon üzemanyagok Közösségen belüli beszerzése esetében, amelyek előállításához és értékesítéséhez az ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (az energiáról szóló 1997. április 10-éi törvény) rendelkezései alapján engedély szükséges, az adóalany a vámhatóság vezetőségének felszólítása nélkül köteles az adó összegét kiszámítani, és azt a jövedéki adó megfizetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság számlájára megfizetni, a következők szerint:

1) a jövedéki termékek vonatkozó engedélyben meghatározott átvételi helyre történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül, amennyiben a termékeket a bejegyzett címzett a Közösségen belül [a jövedéki adóról szóló törvény] rendelkezéseivel összhangban a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések szerinti adófelfüggesztéssel szerzi be;

2) az ilyen termékek adóraktár szerinti államtól eltérő tagállam területére történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül;

3) e termékeknek az ország területére történő beszállítása időpontjában, ha a termékek szállítására a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezéseknek megfelelően adófelfüggesztési eljáráson kívül kerül sor.”

III. Az alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

15. 2016 decemberében az alapeljárás felperese összesen 3190,874 m³ összmenyiségben

Közösségen belüli gázolajbeszerzést végzett.

16. Az adóhatóság pontosította, hogy az alapeljárás felperese által megvalósított Közösségen belüli beszerzések a héatörvény 103. cikkének (5a) bekezdésében szereplő második eset hatálya alá tartoznak, nevezetesen amikor a termékek adóraktárban történő elhelyezésére egy másik tagállam területére kerül sor.

17. Az alapeljárás felperese e beszerzések után nem fizette meg az összesen 1 530 766 lengyel złoty (PLN) (hosszvetőleg 337 319,59 euró) összegű héát a gázolajnak az ország területére történő behozatalától számított öt napon belül, amint azt a héatörvény 103. cikkének (5a) bekezdése előírja. Ezenkívül nem nyújtott be havi bevallást sem legkésőbb a fizetési kötelezettség keletkezésének hónapját követő hónap ötödik napján, amint azt a törvény 99. cikkének (11a) bekezdése előírja.

18. 2018. április 6-ai határozatával az adóhatóság a 2016. december hónapra vonatkozó utólagos adómegállapítása alapján az alapeljárás felperesét a vitatott Közösségen belüli beszerzések után fizetendő héa azonnali, a fizetési határidő lejártát követő naptól számított késedelmi kamatokkal megnövelt összegének megfizetésére kötelezte.

19. Az alapeljárás felperese keresetet indított a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bydgoszczi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt, amely 2018. július 10-ai ítéletével elutasította a keresetet.

20. Az alapeljárás felperese fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, amelyben az EUMSZ 110. cikkre, valamint a héairányelv 69. és 206. cikkére tekintettel vitatta a héatörvény 103. cikke (5a) bekezdésének jogszerűségét.

21. E bíróság kifejtette, hogy a héatörvény 103. cikkének (5a) bekezdése egy nemzeti szinten elfogadott és 2016. augusztus 1-jén hatályba lépett „üzemanyagcsomag” – nevezetesen az üzemanyagok Közösségen belüli beszerzése után kivetett héa beszedésének javítására és egyúttal az ezen üzemanyagok határokon átnyúló piacán elkövetett héacsalások megakadályozására irányuló módosító csomag – részét képezi.

22. A kérdést előterjesztő bíróság az alábbiak szerint ismertette ezen új szabályozásnak a Közösségen belüli üzemanyagbeszerzéseket végző, az alapeljárás felpereséhez hasonló adóalanyokra gyakorolt gyakorlati következményeit.

23. A Közösségen belüli beszerzésekre alkalmazandó általános szabályok keretében a beszerző főszabály szerint bevallja a fizetendő héát, és ugyanezen bevallásban érvényesíti levonási jogát, azzal, hogy a bevallást az egyes (havi vagy negyedéves) adómegállapítási időszakokat követő hónap 25. napjáig kell benyújtani.

24. A héatörvény 103. cikkének (5a) bekezdése által bevezetett új szabályozás értelmében a Közösségen belüli üzemanyagbeszerzés után esedékes héa megfizetésére nyitva álló határidő jelentősen lerövidül, és a héát az üzemanyagnak az ország területére történő behozatalától számított öt napon belül kell megfizetni.

25. A gyakorlatban az adóalany az e beszerzésekre vonatkozó héabevallás benyújtása előtt megfizeti a Közösségen belüli üzemanyagbeszerzés után fizetendő héát, amely bevallást legkésőbb az a törvény 99. cikkének (11a) bekezdése szerinti fizetési kötelezettség keletkezésének hónapját követő hónap ötödik napján kell benyújtani.

26. Az ilyen termékbeszerzést végző adóalany csak az általa az esedékes héa megfizetését

követően benyújtott bevallásban gyakorolhatja adólevonási jogát. Így a Közösségen belüli beszerzésekre alkalmazandó általános szabályozással ellentétben időbeli eltolódás áll fenn a héának az üzemanyag ország területére történő behozatalát követő öt napon belül követelt megfizetése és e há levonása között, amely levonásra a hábevallás benyújtásának időpontjában kerül sor.

27. A kérdést előterjesztő bíróság e sajátosságokra tekintettel vizsgálja a héatörvény 103. cikkének (5a) bekezdése által bevezetett rendszer több uniós jogi rendelkezéssel való összeegyeztethetőségét.

28. E bíróság mindenekelőtt arra keresi a választ, hogy ez az új szabályozás összeegyeztethető-e az EUMSZ 110. cikkel és a háairányelv 273. cikkével. E kérdés nem a Közösségen belüli üzemanyagbeszerzések és a többi Közösségen belüli beszerzés közötti, fent ismertetett szabályozásbeli különbségre vonatkozik, hanem a Közösségen belüli üzemanyagbeszerzések és a belső üzemanyagértékesítések közötti esetleges eltérő bánásmódra.

29. Ezt követően a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a héatörvény 103. cikkének (5a) bekezdése által előírt adófizetési kötelezettség összeegyeztethető-e a háairányelv 69. cikkével, amely az adófizetési kötelezettség keletkezését szabályozza.

30. Végül e bíróság arra keresi a választ, hogy ez az előrehozott fizetési kötelezettség esetlegesen olyan időközi fizetésnek tekinthető-e, amelynek beszedését a háairányelv 206. cikke teszi lehetővé. E tekintetben hangsúlyozza, hogy az adóalany által fizetendő összeg „bruttó” háösszeg, azaz a Közösségen belüli beszerzések tekintetében az adólevonást megelőzően fizetendő adó összege.

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

„1) Ellentétes-e az [EUMSZ 110. cikkel], valamint a [háairányelv] 273. cikkével az olyan rendelkezés, mint amilyen [a héatörvény] 103. cikkének (5a) bekezdése, amely szerint az üzemanyag Közösségen belüli beszerzése esetében az adóalany a vámhatóság vezetőjének felszólítása nélkül köteles az adó összegét kiszámítani, és azt a jövedéki adó megfizetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság számlájára megfizetni:

a) a jövedéki termékek vonatkozó engedélyben meghatározott átvételi helyre történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül, amennyiben a termékeket a bejegyzett címzett a Közösségen belül [a jövedéki adóról szóló törvény] rendelkezéseivel összhangban a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések szerinti adófelfüggesztéssel szerzi be;

b) az ilyen termékek adóraktár szerinti államtól eltérő tagállam területére történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül;

c) e termékeknek az ország területére történő beszállítása időpontjában, ha a termékek szállítására a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezéseknek megfelelően adófelfüggesztési eljárás kívül kerül sor?

2) Ellentétes-e a [háairányelv] 69. cikkével az olyan rendelkezés, mint [a héatörvény] 103. cikkének (5a) bekezdése, amely szerint az üzemanyag Közösségen belüli beszerzése esetében az adóalany a vámhatóság vezetőjének felszólítása nélkül köteles az adó összegét kiszámítani, és azt a jövedéki adó megfizetése tekintetében hatáskörrel rendelkező vámhatóság számlájára

megfizetni:

- a) a jövedéki termékek vonatkozó engedélyben meghatározott átvételi helyre történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül, amennyiben a termékeket a bejegyzett címezett a Közösségen belül [a jövedéki adóról szóló törvény] rendelkezéseivel összhangban a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések szerinti adófelfüggesztéssel szerzi be;
 - b) az ilyen termékek adóraktár szerinti államtól eltérő tagállam területéről történő beléptetésének időpontjától számított 5 napon belül;
 - c) e termékeknek az ország területére történő beszállítása időpontjában, ha a termékek szállítására a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezéseknek megfelelően adófelfüggesztési eljárás kívül kerül sor, azon értelmezés mellett, amely szerint a fenti összegek nem minősülnek a [héairányelv] 206. cikke értelmében vett [időközi fizetésnek]?
- 3) Megszűnik-e jogi szempontból létezni a [héairányelv] 206. cikkének értelmében vett, határidőn belül meg nem fizetett héaelőleg azon adómegállapítási időszak végén, amelynek tekintetében azt meg kell fizetni?”

32. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet 2019. november 22-én vette nyilvántartásba a Bíróság Hivatala.

33. Az alapeljárás felperese, a lengyel kormány, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be. Ezek a felek és érdekelték emellett írásban válaszoltak a Bíróság által 2020. november 27-én feltett kérdésekre is.

IV. Elemzés

34. Kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság az alapeljárásban szereplőhöz hasonló előrehozott fizetési kötelezettség EUMSZ 110. cikkel, valamint a héairányelv 69., 206. és 273. cikkével való összeegyeztethetőségével kapcsolatban vár választ a Bíróságtól. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapeljárás felperese e kötelezettség alapján valamennyi Közösségen belüli üzemanyagbeszerzés után az ország területére történő behozatalukat követő öt napon belül köteles volt megfizetni az esedékes héa teljes összegét.

35. Az egyértelműség kedvéért elemzésemet négy részre osztom.

36. Először is elvetem az EUMSZ 110. cikk által tiltott hátrányos megkülönböztetés fennállását, mivel a belső ügyletek és a Közösségen belüli beszerzések a héacsálás veszélye szempontjából nem hasonlíthatók össze.

37. Másodszor megvizsgálom az arra vonatkozó lehetőséget, hogy a héairányelv 273. cikke alapján az adócsalás elkerülésére irányuló intézkedésként ilyen előrehozott fizetési kötelezettség kerül előírásra. Bár ez a lehetőség nem kizárt, az mindazonáltal ezen irányelv egyéb rendelkezései, különösen az adófizetési kötelezettség keletkezésére vonatkozó rendelkezések tiszteletben tartásától függ.

38. Harmadszor kifejtem azokat az indokokat, amelyek alapján az ilyen előrehozott fizetési kötelezettség összeegyeztethetetlen a héairányelv 62. és 69. cikkével, mivel lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy az adó esedékessé válása előtt követelje az adóalanytól az adó megfizetését, figyelemmel arra, hogy az időközi fizetések beszedésének az ezen irányelv 206. cikkében előírt lehetősége csak a fent hivatkozott rendelkezések alapján esedékessé vált adóra vonatkozhat.

39. Negyedszer és másodlagosan kifejtem, hogy miért ellentétes az említett irányelv 206. cikkével a valamely önmagában vett adóköteles ügylet *bruttó* összegére vonatkozó időközi fizetés elrehozott beszédese, anélkül hogy figyelembe vennék az adóalany adólevonási jogát.

A. Az elrehozott fizetési kötelezettség EUMSZ 110. cikkel való összeegyeztethetőség? I (első kérdés)

40. A lengyel kormány előjáróban arra hivatkozik, hogy az EUMSZ 110. cikk nem alkalmazandó, mivel a héairányelv kimerít? jelleg? harmonizációt hajtott végre.

41. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az uniós szinten kimerít? harmonizálás tárgyát képez? területen tett bármely nemzeti intézkedést a harmonizációs intézkedés rendelkezései, nem pedig az elsődleges jog alapján kell megítélni.(3)

42. Kétségtelen, hogy a héairányelv bizonyos rendelkezései – különösen a Közösségen belüli termékbeszerzés meghatározására, a behozatal meghatározására(4) vagy az adóalap meghatározására(5) vonatkozó rendelkezések – semmilyen mozgásteret nem hagynak a tagállamok számára.

43. Mindazonáltal más rendelkezések – néha jelent?s – mozgásteret biztosítanak a tagállamoknak, így nem lehet úgy tekinteni, hogy ez az irányelv minden szempontból kimerít? harmonizációt valósított meg.(6) Ez a helyzet többek között a héairányelv 273. cikke esetében, amellyel kapcsolatban a Bírósághoz a jelen ügyben kérdést intéztek, és amely lehet?vé teszi a tagállamok számára, hogy bizonyos intézkedéseket fogadjanak el a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében.(7)

44. Következésképpen úgy vélem, hogy az elsődleges jog rendelkezései, beleértve az EUMSZ 110. cikket is, nagyon is alkalmazandók az ilyen intézkedésekre. Hangsúlyozom, hogy a Bíróság a jelen üggyel bizonyos hasonlóságokat mutató ügyben hozott Dansk Denkvit ítéletben(8) egyidej?leg határozott a héaszabályozás és az EUMSZ 110. cikk értelmezésér?l.

45. Ennek pontosítását követ?en hozzáteszem, hogy e kérdés a jelen üggyel összefüggésben kizárólag formális jelleg?, mivel a héairányelv 273. cikke az elfogadott intézkedések érvényességi feltételeként tartalmazza a belföldi ügyletek és a tagállamok közötti ügyletek közötti hátrányos megkülönböztetés tilalmát, amely így magában foglalja az EUMSZ 110. cikkben kimondott tilalmat.

46. Az EUMSZ 110. cikk megtiltja a tagállamoknak, hogy más tagállamok termékeire a hasonló jelleg? hazai termékre kivetettnél magasabb bels? adót vessenek ki.

47. Hangsúlyozom, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzések és a bels? értékesítések végs? soron ugyanazon héaösszeg megfizetésével járnak, amint azt a lengyel adóhatóság és a lengyel kormány is hangsúlyozta. E két ügylettípus ugyanis ugyanazon héamérték alá tartozik, és jogot keletkeztet az el?zetesen felszámított héa levonására.

48. A felmerül? kérdést az az esetleges *likviditási hátrány* jelenti, amely a Közösségen belüli üzemanyag?beszerzéseket a belföldi üzemanyag?értékesítésekhez képest sújtja. A Bíróság már több alkalommal kimondta, hogy a más tagállamok termékeit terhel? bels? adókra vonatkozó rövidebb fizetési határid?k el?írása f?szabály szerint ellentétes az EUMSZ 110. cikkel.(9)

49. Következésképpen meg kell határozni, hogy a Közösségen belüli üzemanyag?beszerzést megvalósító adóalanyok az alapeljárással összefüggésben kötelesek?e a belföldi értékesítések keretében üzemanyagot vásárló adóalanyoknál gyorsabban megfizetni a héát.

50. Amint azt az adóhatóság és a lengyel kormány kifejtette, bizonyos hasonlóság áll fenn a h a megfizetését illetően az ügyletek e két t pus ra alkalmazandó szabályozások között.
51. A Közösségen belüli  zemanyag beszerz s esetén az adóalany a h at rveny 103. cikkének (5a) bekezdése alapján köteles az államnak az üzemanyag ország területére történő behozatalát követő öt napon belül megfizetni a héát. A későbbi adóbevallásában jogosult ezen h  sszeg levonására.
52. Belföldi  zemanyag  rt kes t s esetén az eladó köteles a vevő részére a fizetendő h a összegét kiszámlázni. A gyakorlatban a vevő nem közvetlenül az államnak, hanem az eladónak fizeti meg a héát, ez utóbbinak pedig be kell fizetnie e héát az államnak, azzal, hogy a vevő a későbbi adóbevallásában jogosult lesz az említett h a levonására.
53.  gy mindkét esetben (Közösségen belüli termékbeszerzés vagy termékértékesítés) a beszerzőnek kell „megel legeznie” az üzemanyag vásárlása után fizetendő héa teljes összegét azzal, hogy a későbbi adóbevallásában jogosult lesz e h a levonására.
54. Ennek pontosítását követően az alapeljárással összefüggésben milyen esetben jár likviditási h tr nnal a Közösségen belüli  zemanyag beszerz s a belföldi  zemanyag  rt kes t sekhez k pest . Az ilyen hátrány fennállása, amint arra a lengyel adóhatóság és a lengyel k rm ny megalapozottan mutatott rá, az eladó és a vevő között a belföldi  zemanyag  rt kes t sekkel összefüggésben megállapított fizetési feltételektől függ.
55. Pontosabban fogalmazva, a Közösségen belüli beszerzések likviditási hátrányt szenvednek minden olyan esetben, amikor a belföldi értékesítésekkel összefüggésben megállapított fizetési határidő *hosszabb*, mint a h at rveny 103. cikkének (5a) bekezdésében előírt fizetési határidő, nevezetesen az üzemanyagnak az ország területére történő behozatalától számított öt nap. Az adóhatóság és a lengyel k rm ny által egyaránt használt kifejezéseket átvéve, a felek közötti bel  értékesítés keretében megállapított határidő a gyakorlatban rövidebb és hosszabb is lehet, mint  t nap.
56. Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint akkor beszélhetünk az EUMSZ 110. cikk megsértéséről, ha a behozott terméket és a hasonló belföldi terméket terhelő adót másképp, illetve más eljárás szerint kell kisz ml ni, ami – *még ha csak bizonyos esetekben is* – a behozott termék magasabb ad ztat s hoz vezet.(10) Ebből következik, hogy valamely adószabályozás csak akkor tekinth  az EUMSZ 110. cikkel  sszeegyezteth nek, ha megállapítást nyert, hogy az jellegénél fogva minden esetben alkalmas annak kiküszöbölésére, hogy a behozott termékekre a hazai termékeknél nagyobb adóteher nehezedjen, következésképpen semmilyen esetben sem jár megkülönböztető hatással.(11)
57. Ezen ítélkezési gyakorlat alapján az EUMSZ 110. cikk megsértésének megállapításához főszabály szerint elegendő, hogy a Közösségen belüli  zemanyag beszerz seket megvalósító adóalanyok *bizonyos esetekben* gyorsabban kötelesek a h a megfizetésére, mint a belföldi értékesítések keretében üzemanyagot vásárló adóalanyok.
58. Hátra van azonban annak meghatározása, hogy az EUMSZ 110. cikk abszolút kötelezettséget  r e el  abban az értelemben, hogy tilt *minden* más tagállamok termékeit súlyosabban terhelő bel  adót, vagy hogy e kötelezettséghez bizonyos rugalmasság kapcsol dik e, amely lehetővé teszi az érintett tagállam számára az ilyen eltérő bánásmód *igazolását*.
59. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az EUMSZ 110. cikkhez nem kapcsolódik igazolási

záradék, mint például a mozgásszabadságok korlátozását tiltó rendelkezésekhez.(12) A Bíróság által használt megfogalmazás szerint „amennyiben megállapítást nyer a hátrányos megkülönböztetés, az [EUMSZ 110.] cikk semmilyen igazolási lehetőséget nem biztosít az érintett állam számára”(13).

60. Mindazonáltal a hátrányos megkülönböztetés EUMSZ 110. cikkben kimondott tilalmának elve(14) az alapeljárásban szereplőhöz hasonló eltérő bánásmód esetén azt jelenti, hogy az elképzelt helyzetek *összehasonlíthatók*.

61. Márpedig a Bizottság arra hivatkozott, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés, illetve belső termékértékesítés keretében üzemanyagot vásárló adóalanyok nincsenek összehasonlítható helyzetben, így a Közösségen belüli beszerzések tekintetében előírt előrehozott fizetési kötelezettség nem sérti az EUMSZ 110. cikket.

62. Ezen intézmény emlékeztetett arra, hogy a 91/680/EGK irányelv(15) által bevezetett átmeneti rendszer keretében a Közösségen belüli beszerzéseket a héamentes termék rendeltetési hely szerinti tagállam területén történő értékesítése jellemzi. Az eladó által végzett Közösségen belüli termékértékesítés ugyanis a származási országban adómentes, és a Közösségen belüli beszerzést végző adóalany a rendeltetési országban köteles bevallásában megállapítani a fizetendő adót.(16) Márpedig a csalás e helyzethez kapcsolódó kockázata igazolja a különös megelőző intézkedések bevezetését.

63. Egyetértek ezzel az okfejtéssel.

64. Nem vitatott ugyanis, hogy a héa területén a nagyszabású csalás veszélye kifejezetten a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozik, többek között a „körhinta csalások” vagy az úgynevezett „előtérbe kereskedő” típusú csalások formájában.(17) Ennélfogva a Közösségen belüli beszerzések és az üzemanyag belső értékesítései a héacsalás kockázata szempontjából nincsenek összehasonlítható helyzetben. Amint azt a Bizottság hangsúlyozta, ez az objektív különbség abból ered, hogy az uniós jogalkotó a 91/680 irányelvben átmeneti szabályozást vezetett be.

65. Egyébiránt nem vitatott, hogy az alapeljárásban szereplő előzetes fizetési kötelezettség lehetővé teszi az ilyen típusú csalások elleni küzdelmet. Egyrészt a héacsalás elleni küzdelem az azon „üzemanyagcsomag” által kifejezetten követett cél, amelybe ezen előrehozott fizetési kötelezettség is tartozik.(18) Másrészt, amint azt a Bizottság hangsúlyozta, az üzemanyagbeszerzés után fizetendő héa teljes összegének az ország területére történő behozatalt követő öt napon belül történő megfizetésére vonatkozó kötelezettség lehetővé teszi az ún. „előtérbe kereskedő” típusú csalás elleni küzdelmet.

66. Hangsúlyozom továbbá, hogy ez a megközelítés megfelel a Bíróság által a Dansk Denkavit ítéletben elfogadott megközelítésnek.(19) A Bíróság ugyanis úgy ítélte meg, hogy nem ellentétes az EUMSZ 110. cikkel az olyan nemzeti szabályozás, amely a héa kapcsán eltérő határidőket ír elő a „behozatalra” (amely akkoriban a Közösségen belüli beszerzéseket is magában foglalta)(20) és a belső ügyletekre, tekintettel arra, hogy az ezen ügyletekre alkalmazandó szabályok nem összehasonlíthatók.(21)

67. Végül szeretném kiemelni az ezzel ellentétes, az EUMSZ 110. cikk megsértését megállapító értelmezés rendszerszintű következményeit. Az uniós jogi normák hierarchiájára tekintettel ez az értelmezés azt vonná maga után, hogy az uniós jogalkotónak nem lenne hatásköre arra, hogy úgy módosítsa a héairányelvet, hogy kizárólag a Közösségen belüli beszerzések tekintetében írjon elő előrehozott fizetési kötelezettséget a fent említett csalások elleni küzdelem érdekében. Egy ilyen értelmezés számomra nem tűnik elfogadhatónak.

68. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy az EUMSZ 110. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az alapeljárásban szereplőhöz hasonló, az üzemanyag Közösségen belüli beszerzései után fizetendő héának az üzemanyag ország területére történő behozatalát követő öt napon belüli elrehozott megfizetésére vonatkozó kötelezettség elírása.

B. Az elrehozott fizetési kötelezettségnek a héairányelv 273. cikke értelmében vett „adócsalás megakadályozására irányuló intézkedésnek” minősítésére vonatkozó lehetőségről (első kérdés)

69. A héairányelv 273. cikke lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a hÉa pontos behajtása vagy az adócsalás megakadályozása érdekében bizonyos további kötelezettségeket írjanak elő, feltéve hogy:

- e kötelezettségek tiszteletben tartják az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket; és
- az említett kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelembe a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

70. Először is azt kell megvizsgálni, hogy e feltételek teljesülnek-e az alapeljárásban szereplő elrehozott fizetési kötelezettséget illetően.

71. Mindenekelőtt, amint azt a jelen indítvány 65. pontjában hangsúlyoztam, e kötelezettség célja a Közösségen belüli beszerzésekre alkalmazandó szabályozás sajátosságait kihasználó héacsalási mechanizmusok elleni küzdelem.

72. Ezt követően a jelen indítvány 58–68. pontjában ismertettem azokat az indokokat, amelyek alapján az említett kötelezettség nem jelent hátrányos megkülönböztetést, mivel a Közösségen belüli beszerzések és az üzemanyag belföldi értékesítései a héacsalás kockázata szempontjából nincsenek összehasonlítható helyzetben.

73. Végül hozzáteszem, hogy az elrehozott fizetési kötelezettség nem támaszt a tagállamok közötti kereskedelembe a héairányelv 273. cikke értelmében vett, „határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket”.

74. Az állandó ítélkezési gyakorlatból ugyanis az következik, hogy a nemzeti adóköteles termék importálására előírt alakiság célja az ezen adónak megfelelő díj megfizetésének biztosítása, amely formáság az e megfizetési kötelezettséget keletkeztető tényhez, azaz a Közösségen belüli beszerzéshez, nem pedig az e rendelkezés szerinti határátlépéshez kapcsolódik.(22)

75. Márpedig aligha kétséges, amint arra a Bizottság helyesen rámutatott, hogy az elrehozott fizetési kötelezettség természeténél fogva arra irányul, hogy biztosítsa a fizetendő adó összegének megfelelő tartozás megfizetését.

76. A fentiekből következik, hogy az alapeljárásban szereplő elrehozott fizetési kötelezettség a héairányelv 273. cikkében kifejezetten előírt feltételeknek eleget tesz.

77. Másodszor azonban azt is meg kell vizsgálni, hogy az ilyen kötelezettség megállapítása nem lép-e túl a héairányelv 273. cikkében a tagállamok számára biztosított mozgásteren.

78. E tekintetben a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy a héairányelv 273. cikke kétségtelenül mérlegelési mozgásteret biztosít a tagállamok számára azon eszközöket illetően, amelyek a hÉa teljes összegének a beszedésére és a csalás elleni küzdelemre irányuló célok

eléréséhez szükségesek. Azonban a tagállamok hatáskörüket az uniós jognak és az általános uniós alapelveknek, különösen az arányosság elvének, valamint az adósemlegesség és a jogbiztonság elvének a tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.(23)

79. Az uniós jog tiszteletben tartásának e követelménye azt jelenti, hogy ahhoz, hogy a tagállam által megállapított kötelezettség a héairányelv 273. cikke alapján igazolható legyen, annak összeegyeztethet?nek kell lennie ezen irányelv más rendelkezéseivel.

80. Amint azt a Bizottság megalapozottan hangsúlyozta, ezt az értelmezést meger?síti a héairányelv 395. cikke, amelynek értelmében a Tanács, a Bizottság javaslata alapján, a tagállamokat egyhangúlag felhatalmazhatja arra, hogy az irányelvben foglaltaktól eltér? különös intézkedéseket alkalmazzanak az adóbeszedés egyszerűsítésére vagy egyes adócsalások és ?kikerülések megelőzésére.

81. Az e két rendelkezés közötti kapcsolat álláspontom szerint egyértelm?: mivel a héairányelv 395. cikke az ezen irányelvt?l eltér? intézkedések elfogadását a Tanács felhatalmazásától teszi függ?vé, az említett irányelv 273. cikke szükségszer?en az ugyanezen irányelvt?l *nem eltér?* intézkedések elfogadására irányul. Az ezzel ellentétes értelmezés megfosztaná lényegét?l az említett 395. cikket, különösen a tekintetében, hogy az eltér? intézkedések elfogadásához a Tanács felhatalmazásának beszerzése szükséges.

82. Ezt az értelmezést támasztja alá a Maks Pen ítélet,(24) amelyben a Bíróság a héairányelv 273. cikke alapján megállapított valamely kötelezettségnek az adófizetési kötelezettség keletkezésére és az adólevonási jogra vonatkozó rendelkezésekkel való összeegyeztethet?ségét vizsgálta.

83. Következésképpen a jelen ügyben meg kell vizsgálni, hogy az el?rehozott fizetési kötelezettség összeegyeztethet?e a héairányelv egyéb rendelkezéseivel, különösen az adófizetési kötelezettség keletkezésére vonatkozó rendelkezésekkel, amelyek a kérdést el?terjeszt? bíróság által feltett második és harmadik kérdés tárgyát képezik.

C. A nem esedékes adóra vonatkozó el?rehozott fizetési kötelezettségnek a héairányelv 62., 69. és 206. cikkével való összeegyeztethet?ségér?l (második és harmadik kérdés)

84. Második és harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy az alapeljárásban szerepl?höz hasonló el?rehozott fizetési kötelezettség ellentétes?e a héairányelvnek az ezen irányelv id?közi fizetés lehet?ségét el?író 206. cikkére figyelemmel értelmezett 62. és 69. cikkével, amelyek a Közösségen belüli termékbeszerzések utáni adó megfizetésére vonatkozó kötelezettség keletkezését szabályozzák.

85. E kérdések tartalmának tisztázása érdekében érdemesnek tartom felidézni az „adóztatandó tényállásnak”, az „adófizetési kötelezettség keletkezésének” és a „héafizetési kötelezettségnek” az egymáshoz való viszonyát.

86. A héairányelv 62. cikkében szerepl? meghatározások szerint az *adóztatandó tényállás* az az esemény, amelynek bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak. Az adófizetési kötelezettség keletkezése (felszámíthatóság) arra vonatkozik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az *adót* követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges *megfizetés* id?ben kés?bb is történhet. Ezen irányelv 206. cikke értelmében a *fizetési kötelezettség* f?szabály szerint a héabevallás benyújtásakor keletkezik.

87. E meghatározásokból arra lehet következtetni, hogy az adóztatandó tényállás, az

adófizetési kötelezettség keletkezése és a fizetési kötelezettség az adó beszedéséhez vezet? folyamat három *egymást követ?* szakaszát jelenti: ahhoz, hogy fizetési kötelezettség keletkezzen, az adónak esedékessé kell válnia; az adófizetési kötelezettség keletkezéséhez pedig az szükséges, hogy az adóztatandó tényállás el?zetesen megvalósuljon.(25)

88. Ami az alapeljárásban szerepl? el?rehozott fizetési kötelezettséget illeti, álláspontom szerint nehezen vitatható, hogy az *adóztatandó tényállás* ténylegesen e kötelezettség keletkezésének id?pontjában valósul meg, amint azt az adóhatóság és a Bizottság helyesen hangsúlyozta.

89. A héairányelv 68. cikke szerint ugyanis az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor a Közösségen belüli termékbeszerzés megtörténik. Márpedig a héatörvény 103. cikkének (5a) bekezdése kifejezetten az üzemanyagok „Közösségen belüli beszerzés[ei]re” vonatkozik, és annak alapján a vitatott kötelezettség az üzemanyagnak az ország területére való behozatalát követ?en keletkezik.(26) Így az alapeljárásban szerepl? el?rehozott fizetési kötelezettség elméletileg az adóztatandó tényállás megvalósulását követ?en keletkezik.

90. Ezzel szemben úgy vélem, hogy az ilyen kötelezettség nem egyeztethet? össze az adó *megfizetésére vonatkozó kötelezettség megállapításával* összefügg? rendelkezésekkel, különösen a héairányelv 62. és 69. cikkével.

91. A héairányelv ezen irányelv 222. cikkével összefüggésben értelmezett 69. cikke szerint a Közösségen belüli termékbeszerzést terhel? adó a számla kibocsátásakor, vagy legkés?bb az adóztatandó tényállás megvalósulásának hónapját követ? hónap tizenötödik napján *válik* esedékessé (amennyiben ezen id?pontot megelőz?en nem bocsátottak ki számlát).

92. Márpedig a héatörvény 103. cikkének (5a) bekezdése alapján az el?rehozott fizetési kötelezettség a héairányelv 69. cikkében megállapított esedékességi feltételekt?l függetlenül keletkezik, mégpedig az üzemanyagnak az ország területére történ? behozatalát követ? öt napon belül. Pontosabban e kötelezettség a számla kibocsátásától függetlenül keletkezik, az el?z? pontban említett határid? lejártát megelőz?en (amelynek elteltével az adó szükségképpen esedékessé válik).

93. Ennélfogva egy ilyen rendelkezés számomra összeegyeztethetetlennek t?nik a héairányelv 62. cikkével összefüggésben értelmezett 69. cikkével. Az adófizetési kötelezettség keletkezése ugyanis az, „amikor az adóhatóság törvény jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje”. E jog keletkezése el?tt az adóhatóság nem tehet lépéseket az adó megfizettetése érdekében.

94. Hangsúlyozom, hogy – amint arra a kérdést el?terjeszt? bíróság is rámutatott – a héairányelv nem tartalmaz semmilyen kivételt a 69. cikkének rendelkezései alól a Közösségen belüli termékbeszerzésekre vonatkozó adófizetési kötelezettség keletkezése tekintetében,. Függetlenül az adófizetési kötelezettség keletkezésének id?pontját meghatározó szabályok pontos tartalmától,(27) az elv minden adóköteles ügylet esetében azonos: az adóhatóságnak nincs hatásköre arra, hogy az adó *esedékességét* megelőz?en bármilyen fizetést *követeljen*.

95. E megállapítás – ellentétben az adóhatóság és a lengyel kormány állításaival – érvényes a héairányelv 206. cikkének második mondatában el?írt id?közi fizetések beszedésének lehet?ségére is,.

96. E rendelkezés szerint minden adóalany bevallásának benyújtásakor köteles megfizetni a hÉa nettó összegét, azzal, hogy a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy elzetes jelleggel időközi fizetést követeljenek meg.
97. Márpedig a releváns rendelkezések összefüggéséből kitűnik, hogy a tagállamok számára biztosított azon lehetőség, hogy elzetes fizetést követeljenek, csak a hÉairányelv 62. és azt követő cikkeinek megfelelően esedékessé vált adóra vonatkozhat.
98. Egyrészt nyilvánvaló, hogy a hÉairányelv 206. cikkének második mondata (az időközi fizetések beszedésének lehetősége) enyhíti az e rendelkezés első mondatában rögzített elvet (a bevallás benyújtásakor fennálló fizetési kötelezettség), amely ezen irányelv XI. címének „Fizetési kötelezettség” című 1. fejezete alá tartozik.
99. Másrészt viszont a hÉairányelv 206. cikkének második mondata nem állapíthat meg eltérést ezen irányelv 62. és 69. cikkétől, amelyek az említett irányelv „Adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség keletkezése” című VI. címe alá tartoznak.
100. Konkrétabban, az időközi fizetések beszedésének lehetősége lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy ne az adó esedékességének időpontját (az adóbeszedés folyamatának második szakaszát), hanem egy már esedékessé vált adó megfizetésének időpontját (az adóbeszedés folyamatának harmadik szakaszát) hozzák előrébb.(28)
101. Ezt az értelmezést a hÉairányelv 206. és 250. cikkének együttes olvasata is megerősíti. Bár ezen irányelv 206. cikke a bevallás benyújtásakor ír elő fizetési kötelezettséget, az említett irányelv 250. cikke pontosítja, hogy az adóalanyoknak e bevallásban fel kell tüntetnie „minden olyan adatot, amely a *fizetendő* adó [...] összegének megállapításához szükséges”(29). E rendelkezések megerősítik, hogy a hÉairányelv által bevezetett rendszerben minden, akár előrehozott fizetési kötelezettség csak az esedékessé vált adóra vonatkozhat, amelyet az adóalany bevallásában kell megállapítani.
102. Ezt az értelmezést támasztja alá a Balocchi ítélet(30) is, amelyben a Bíróság különbséget tett az esedékes és a nem esedékes adók között.
103. Ez az ítélet egy olyan olasz jogszabályra vonatkozott, amelynek értelmében az adóalanyok december 20-ig kötelesek voltak a teljes folyó negyedév (amely legkésőbb a következő év március 5-én járt le) után fizetendő nettó hÉa 65%-ának megfelelő előleg megfizetésére.
104. A Bíróság megállapította, hogy az ilyen mechanizmus ellentétes a hatodik irányelvnek a hÉairányelv 62., 63. és 206. cikkének megfelelő rendelkezéseivel, mivel „az előlegeket az irányelv azon szabályával ellentétes előlegekké alakítja át, amely szerint a tagállamok *csak a megvalósult ügyletek tekintetében követelik meg a hÉa megfizetését*”.(31)
105. Másként fogalmazva, a Bíróság megállapította, hogy semmilyen fizetés – az időközi fizetést is beleértve – sem követelhető azt megelőzően, hogy az adó esedékessé váljon.(32) Ezáltal a Bíróság a Bizottság által ezen ügyben képviselt álláspontot követte,(33) amely megfelel az általam a jelen ügyben javasolt értelmezésnek.
106. Pontosítom, hogy ezzel az értelmezéssel nem ellentétes az időközi fizetés átalányjellegű számítása, feltéve hogy e számítást oly módon szervezik meg, hogy elkerülhető legyen a még nem esedékes adók szerepeltetése. Véleményem szerint ez a Balocchi ítélet(34) fő tanulsága.
107. A fentiekből következik, hogy a hÉairányelv 62. és 69. cikkével ellentétes az alapeljárásban szereplőhöz hasonló előrehozott fizetési kötelezettség, mivel lehetővé teszi az adóhatóság

számára, hogy az adó esedékessé válását megelőzően követelje a fizetést az adóalanytól. E következtetést nem kérdőjelezi meg az ezen irányelv 206. cikkében előírt azon lehetőség, hogy időközi fizetéseket szedjenek be, amely csak a fent hivatkozott rendelkezések alapján esedékessé vált adóra vonatkozhat.

108. Az ilyen előrehozott fizetési kötelezettség, mivel ellentétes a héairányelv több rendelkezésével, ezen irányelv 273. cikke alapján nem fogadható el.

D. Az adóköteles ügylet után fizetendő adó bruttó összegére vonatkozó előrehozott fizetési kötelezettségnek a héairányelv 206. cikkével való összeegyeztethetőségéről (második és harmadik kérdés)

109. Másodlagosan szeretném még megvizsgálni az alapeljárásban szereplő előrehozott fizetési kötelezettség egy másik aspektusát, nevezetesen azt, hogy e kötelezettség az önmagában vett Közösségen belüli üzemanyagbeszerzés után fizetendő hía bruttó összegére vonatkozik, és nem veszi figyelembe az adóalany adólevonási jogát.

110. A következő okok miatt úgy vélem, hogy – amint azt az alapeljárás felperese és a Bizottság is helyesen állította – az ilyen kötelezettség ellentétes a héairányelv 206. cikkével.

111. A héairányelv 206. cikkében rögzített alapelv az, hogy az adóalany nem minden egyes *adóköteles ügylet* (például Közösségen belüli termékbeszerzés vagy termékértékesítés) után köteles megfizetni a héát, hanem minden egyes *adómegállapítási időszak* lejártakor. Így módon az e rendelkezés első mondatában említett nettó híaösszeget úgy kell megállapítani, hogy összeadják az adómegállapítási időszakban teljesített valamennyi adóköteles értékesítési ügylet után fizetendő adót, amelyből levonják az ugyanezen időszakban teljesített valamennyi beszerzési ügylet után megfizetett adót.

112. Véleményem szerint az időközi fizetések beszédésének a héairányelv 206. cikkének második mondatában előírt lehetősége lehetővé teszi annak előzetes előírását, hogy az adómegállapítási időszak egésze alapján kiszámított nettó híaösszeget részben megfizessék. Az „időközi fizetés” kifejezés ugyanis egy utólagosan fizetendő összeg, vagyis az adómegállapítási időszak egésze alapján kiszámított nettó híaösszeg részleges megfizetését foglalja magában. Ezt az értelmezést – amint azt az alapeljárás felperese hangsúlyozta – megerősíti e rendelkezés lengyel nyelvi változata, amely kifejezetten az „ezen összegre”(35) vonatkozó időközi fizetések beszédésére vonatkozik.

113. Ellentétben az adóhatóság és a lengyel kormány állításaival, ez az értelmezés nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az időközi fizetések beszédését. Ahhoz, hogy az ilyen előlegek megfeleljenek a héairányelv 206. cikke második mondatának, a Bíróság által a Balocchi ítéletben(36) vizsgált előrehozott fizetési kötelezettséghez hasonlóan az adómegállapítási időszak végén esedékes nettó híaösszeg értékelésén kell alapulniuk.

114. Ezzel szemben e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy az lehetővé teszi az önmagában vett *adóköteles ügyletek* után fizetendő hía *bruttó összegének* követelését, amint azt az alapeljárásban szereplő előzetes fizetési kötelezettség előírja. Véleményem szerint egy ilyen értelmezés a hía jellegének megváltozásához vezetne, mivel az olyan adó, amelynek megfizetését minden egyes *adómegállapítási időszak* végén, nem pedig minden egyes adóköteles ügyletet követően követelik meg.

115. Fontos kiemelni, hogy ezt az értelmezést egyáltalán nem kérdőjelezi meg a Macikowski ítélet.(37) Amint arra az alapeljárás felperese és a Bizottság helyesen rámutatott, az ebben az ítéletben elfogadott megoldást a héaköteles ügyletek összességére tekintettel különleges, sőt

kivételes körülmények igazolták, és az nem általánosítható.

116. Közelebb?l ez az ítélet egy adóalany, a Royal társaság tulajdonában álló ingatlan végrehajtási eljárás útján történ? értékesítése után fizetend? h?a megfizetésére vonatkozott. Marian Macikowski, a bírósági végrehajtó ezen ingatlan lefoglalását és árverésen történ? értékesítését végezte. Az eladási árat, beleértve a fizetend? h?a összegét is, letétbe helyezték az illetékes bíróság számlájára. Mindazonáltal, mivel az adót nem fizették meg az el?írt határid?n belül, az adóhatóság megállapította M. Macikowski mint a h?a megfizetésére kötelezett személy felel?sségét.

117. A Bíróság megállapította, hogy ilyen körülmények között nem ellentétes a h?airányelv 206. cikkével a bírósági végrehajtó arra irányuló kötelezettsége, hogy az ingatlan végrehajtási eljárás útján történ? értékesítése után fizetend? h?a *bruttó* összegét megfizesse.(38)

118. Ez az értelmezés azonban egy kifejezetten lényeges megállapításon, mégpedig az ezen ügylet után adófizetésre kötelezett személy (a bírósági végrehajtó, M. Macikowski) és az adómegállapítási id?szak végén levonásra jogosult személy (az adóalany, a Royal) közötti különbségtételen alapult.(39) Ilyen körülmények között nem ellentétes a h?airányelv 206. cikkével a szóban forgó adóköteles ügylet után fizetend? adó bruttó összegének megfizetésére vonatkozó kötelezettség, mivel elméletileg az ezen összeg megfizetésére kötelezett személy (a bírósági végrehajtó) nem rendelkezik az ennek megfelel? levonáshoz való joggal.

119. Egyébként pedig hangsúlyozom, hogy ez a megoldás a végrehajtás útján történ? értékesítés összefüggéséhez igazodik, amelynek bevételét nem lehet kifizetni az ingatlan tulajdonosának, aki nem más, mint az adóalany.

120. Ezzel szemben a Macikowski ítélet(40) nem releváns az összes olyan „rendes” helyzetben, amelyben az adó alanya az adólevonásra jogosult adóalany. Valamennyi ilyen helyzetben az e rendelkezés értelmében vett id?közi fizetés csak az adómegállapítási id?szakban fizetend? adó *nettó* összegének egy részére vonatkozhat.

121. Ehhez hozzáteszem, hogy a Macikowski ítélet(41) hatályát annak 58. pontja is korlátozza, amelyben a Bíróság megállapítja, hogy a h?a megfizetésére az adóalany (bírósági végrehajtó) a *bevallás* adóalany általi *benyújtását követ?en* köteles. Márpedig az alapeljárás körülményei között az el?rehozott fizetést az adóbevallásnak az adóalany általi benyújtását megelőzően írják el?.(42)

122. A fentiekb?l az következik, hogy ellentétes a h?airányelv 206. cikkével az alapeljárásban szerepl?höz hasonló, az üzemanyag Közösségen belüli beszerzése után fizetend? h?ának az üzemanyag ország területére történ? behozatalát követ? öt napon belüli el?rehozott megfizetésére vonatkozó kötelezettség, mivel e kötelezettség az ezen önmagában vett ügyletet terhel? adó bruttó összegére vonatkozik, nem pedig az adómegállapítási id?szak egésze alapján számított nettó adóösszegre.

V. Véggkövetkeztetés

123. A fentiekb?l következ?en azt javaslom, hogy a Bíróság a Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország) által el?terjesztett kérdéseket a következ?képpen válaszolja meg:

1) Az EUMSZ 110. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az üzemanyag Közösségen belüli beszerzései után fizetendő hozzáadottértékadó (hét) az üzemanyag ország területére történő behozatalát követő öt napon belüli elrehozott megfizetésére vonatkozó kötelezettség elírása.

2) A 2016. május 25-én (EU) 2016/856 tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-án 2006/112/EK tanácsi irányelv 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az üzemanyag Közösségen belüli beszerzései után fizetendő hétének az üzemanyagnak az ország területére történő behozatalát követő öt napon belüli elrehozott megfizetésére vonatkozó kötelezettség elírása, amennyiben e kötelezettség összeegyeztethető az ezen irányelv egyéb, különösen az adófizetési kötelezettség keletkezésére vonatkozó rendelkezéseivel.

3) A 2016/856 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 62. és 69. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az üzemanyag Közösségen belüli beszerzései után fizetendő hétének az üzemanyag ország területére történő behozatalát követő öt napon belüli elrehozott megfizetésére vonatkozó kötelezettség elírása, mivel lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy az adó esedékessé válása előtt követelje az adóalanytól az adó megfizetését, figyelemmel arra, hogy az időközi fizetések beszedésének az ezen irányelv 206. cikkében elírt lehetősége csak a fent hivatkozott rendelkezések alapján esedékessé vált adóra vonatkozhat.

4) A 2016/856 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 206. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az üzemanyag Közösségen belüli beszerzései után fizetendő hétének az üzemanyag ország területére történő behozatalát követő öt napon belüli elrehozott megfizetésére vonatkozó kötelezettség, mivel e kötelezettség az ezen önmagában vett ügyletet terhelő adó bruttó összegére vonatkozik, nem pedig az adómegállapítási időszak egésze alapján számított nettó adóösszegre.

1 Eredeti nyelv: francia.

2 A 2016. május 25-én (EU) 856/2016 tanácsi irányelvvel (HL 2016. L 142., 12. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó rendszerrel szóló, 2006. november 28-án 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: hétirányelv).

3 Lásd többek között: 2003. december 11-én Deutscher Apothekerverband ítélet (C-322/01, EU:C:2003:664, 64. pont); 2014. július 1-jei Ålands Vindkraft ítélet (C-573/12, EU:C:2014:2037, 57. pont); 2020. szeptember 17-én Hidroelectrica ítélet (C-648/18, EU:C:2020:723, 25. pont).

4 Lásd: Campos Sánchez-Bordona főtanácsnok Eurogate Distribution és DHL Hub Leipzig egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-226/14 és C-228/14, EU:C:2016:1, 106. pont).

5 Lásd: Kokott főtanácsnok Grattan ügyre vonatkozó indítványa (C-310/11, EU:C:2012:568, 50. pont); 2012. december 19-én Grattan ítélet (C-310/11, EU:C:2012:822, 34. pont).

6 Lásd ugyanebben az értelemben, a jövedékiadóköteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-én 92/12/EGK irányelvet (HL 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) illetően: Cruz Villalón főtanácsnok Bizottság kontra Franciaország ügyre vonatkozó indítványa (C-216/11, EU:C:2012:819, 49. pont); 2013. március 14-én Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-216/11, EU:C:2013:162, 28. pont).

7 Lásd ebben az értelemben: Elmer f?tanácsnok Eismann ügyre vonatkozó indítványa (C?217/94, EU:C:1996:183, 29. pont).

8 1984. július 10?i ítélet (42/83, EU:C:1984:254, 27. pont). Ez az ügy egy olyan dán jogszabályra vonatkozott, amely a belföldi héafizetésre vonatkozó elszámolási id?szakoktól és határid?kt?l eltér? elszámolási id?szakokat és fizetési határid?ket írt el? a behozatalt terhel? hea tekintetében.

9 Lásd: 1980. február 27?i Bizottság kontra Írország ítélet (55/79, EU:C:1980:56, 9. pont); 1984. július 10?i Dansk Denkvit ítélet (42/83, EU:C:1984:254, 30. pont); 1998. június 17?i Grundig Italiana ítélet (C?68/96, EU:C:1998:299, 23. és 24. pont); 2015. február 12?i Oil Trading Poland ítélet (C?349/13, EU:C:2015:84, 48. pont).

10 Lásd többek között: 1998. április 2?i Outokumpu ítélet (C?213/96, EU:C:1998:155, 34. pont); 2009. március 19?i Bizottság kontra Finnország ítélet (C?10/08, nem tették közzé, EU:C:2009:171, 23. pont); 2018. március 15?i Cali Esprou ítélet (C?104/17, EU:C:2018:188, 41. pont).

11 Lásd többek között: 2009. március 19?i Bizottság kontra Finnország ítélet (C?10/08, nem tették közzé, EU:C:2009:171, 24. pont); 2013. december 19?i X ítélet (C?437/12, EU:C:2013:857, 28. pont); 2015. február 12?i Oil Trading Poland ítélet (C?349/13, EU:C:2015:84, 46. pont).

12 Szemléltetésképpen, az EUMSZ 36. cikk olyan igazolási záradék, amely enyhíti az EUMSZ 34. és EUMSZ 35. cikkben foglalt tilalmakat.

13 1998. június 17?i Grundig Italiana ítélet (C?68/96, EU:C:1998:299, 24. pont). Lásd még: Bot f?tanácsnok Visnapuu ügyre vonatkozó indítványa (C?198/14, EU:C:2015:463, 57. pont).

14 Lásd többek között: 1997. július 17?i Haahr Petroleum ítélet (C?90/94, EU:C:1997:368, 29. pont); 2006. október 5?i Nádasdi és Németh ítélet (C?290/05 és C?333/05, EU:C:2006:652, 51. pont); 2007. november 8?i Stadtgemeinde Frohnleiten és Gemeindebetriebe Frohnleiten ítélet (C?221/06, EU:C:2007:657, 56. pont).

15 A hozzáadottérték?adó közös rendszerének kiegészítésér?l és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történ? módosításáról szóló 1991. december 16?i tanácsi irányelv (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelv? kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.).

16 Lásd a jelen indítvány 23. pontját.

17 Lásd többek között: Ruiz?Jarabo Colomer f?tanácsnok Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:174, 27–35. pont); Poiares Maduro f?tanácsnok Federation of Technological Industries és társai ügyre vonatkozó indítványa (C?384/04, EU:C:2005:745, 7–9. pont); Szpunar f?tanácsnok Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C?131/13, C?163/13 és C?164/13, EU:C:2014:2217, 31–38. pont).

18 Lásd a jelen indítvány 21. pontját.

19 1984. július 10?i ítélet (42/83, EU:C:1984:254, 32. pont).

20 Miel?tt a 91/680 irányelv az átmeneti szabályozás keretében bevezette volna a Közösségen belüli beszerzés fogalmát, 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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 7. cikke az „importot” úgy határozta meg, mint a termékek valamely tagállam területére történő bármilyen behozatalát. A jelenlegi rendszerben a „Közösségen belüli termékbeszerzés fogalma” a tagállamok közötti termékértékesítésekre vonatkozik (a héairányelv 20. cikke), míg az „import” fogalma a harmadik államokból származó termékek behozatalára korlátozódik (a héairányelv 30. cikke).

21 1984. július 10-i Dansk Denkavit ítélet (42/83, EU:C:1984:254, 32. pont).

22 2007. január 18-i Brzeziński ítélet (C-313/05, EU:C:2007:33, 47. és 48. pont); 2010. június 3-i Kalinchev ítélet (C-2/09, EU:C:2010:312, 27. pont); 2015. február 12-i Oil Trading Poland ítélet (C-349/13, EU:C:2015:84, 37. pont).

23 Lásd többek között: 2018. május 17-i Vámos ítélet (C-566/16, EU:C:2018:321, 41. pont); 2018. november 21-i Fontana ítélet (C-648/16, EU:C:2018:932, 35. pont); 2019. május 8-i EN.SA. (C-72/17, EU:C:2019:374, 38. és 39. pont).

24 2014. február 13-i ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69, 42–48. pont).

25 E három fogalom megkülönböztetésének szükségességét illetően lásd: 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 21–24. pont).

26 Lásd a jelen indítvány 14. pontját.

27 A belső ügyletek tekintetében az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontja összetettebb szabályok tárgyát képezi: lásd a héairányelv 63–67. pontját.

28 Lásd: a jelen indítvány 85–87. pontja.

29 Kiemelés tétel.

30 1993. október 20-i ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846).

31 Lásd: 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 27. és 31. pont). Kiemelés tétel.

32 A héairányelv 63. cikke értelmében „[a]z adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik”.

33 A Balocchi ügyben (C-10/92) a Bizottság érveit a következőképpen foglalták össze a tárgyalásra készített jelentésben: „A Bizottság első sorban arra hivatkozik, hogy az olasz szabályozás ellentétes az irányelv 10. cikkével. Az e rendelkezésben megfogalmazott alapvető szabály – amely az adóztatandó tényállásnak és az adófizetési kötelezettség keletkezésének a fogalmát harmonizálta – az, hogy az adó csak akkor válik esedékessé, ha az adóköteles ügylet megvalósult; az adó elrehozott megfizetése még részlegesen sem követelhető. [...] Hasonlóképpen, az irányelv 22. cikke, amely előírja az »időközi fizetés« felszámításának lehetőségét, ténylegesen felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy az adófizetés esedékességének időpontját elhalasszák, és előleget követeljenek az adófizetési kötelezettség keletkezésének az időpontja és a megfizetésére előírt időpont között” (kiemelés tétel).

34 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 27–31. pont).

35 „Ka?dy podatnik zobowi?zany do zap?aty VAT musi zap?aci? kwot? netto VAT w momencie sk?adania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e ustali? inny termin zap?aty tej kwoty lub pobra? zaliczki od tej kwoty.”

36 1993. október 20?i ítélet (C?10/92, EU:C:1993:846). Lásd a jelen indítvány 102–106. pontját.

37 2015. március 26?i ítélet (C?499/13, EU:C:2015:201).

38 2015. március 26?i Macikowski ítélet (C?499/13, EU:C:2015:201, 57. és azt követ? pontok).

39 2015. március 26?i Macikowski ítélet (C?499/13, EU:C:2015:201, 57. pont).

40 2015. március 26?i ítélet (C?499/13, EU:C:2015:201).

41 2015. március 26?i ítélet (C?499/13, EU:C:2015:201).

42 Lásd a jelen indítvány 17. és 26. pontját.