

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2018. május 31.(\*)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Termékértékesítés – 65. cikk – 167. cikk – Utóbb le nem szállított termék beszerzése utáni előlegfizetés – Az értékesítő törvényes képviselőivel szemben csalás miatt büntetőjogi felelősség megállapítása – Az értékesítő fizetésektelensége – Az előzetesen felszámított adó levonása – Feltételek – 185. és 186. cikk – A nemzeti adóhatóság általi korrekció – Feltételek”

A C-660/16. és C-661/16. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott két előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyeket a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2016. december 21-én érkezett, 2016. szeptember 21-i határozataival terjesztett elő

a **Finanzamt Dachau**

és

**Achim Kollroß** (C-660/16),

valamint

a **Finanzamt Göppingen**

és

**Erich Wirtl** (C-661/16)

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, E. Levits (előadó), A. Borg Barthet, M. Berger és F. Biltgen bírák,

főtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- A. Kollroß képviseletében F. Russ Steuerberater,
- a német kormány képviseletében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Wasmeier és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2018. január 30-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

## Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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.) 63., 65., 167., 185. és 186. cikkének értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket egyrészt az Achim Kollroß és a Finanzamt Dachau (dachauai adóhatóság, Németország), másrészt pedig az Erich Wirtl és a Finanzamt Göppingen (göppingeni adóhatóság, Németország) között folyamatban lévő jogvitákban terjesztették elő, amelyek tárgya, hogy e hatóságok megtagadták e magánszemélyekkel szemben azt, hogy utóbbiak levonják a végül le nem szállított, kapcsolt energiatermelésű erőművek értékesítése vonatkozásában megfizetett előlegek után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót (héta).

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

3 A 2006/112 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.”

4 Ezen irányelv 65. cikke a következőket írja elő:

„Amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően.”

5 Az említett irányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Elállás, a teljesítés meghiúsulása [helyesen: Megszűnés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árendedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.”

6 Ugyanezen irányelv 167. cikkének szövege a következő:

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

7 A 2006/112 irányelv 168. cikke előírja:

„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 HÉA-t;

[...]

8 Ezen irányelv 178. cikkének szövege a következő:

„Az adóalanyok 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;

[...]

9 Az említett irányelv 184. cikke a következőképpen szól:

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

10 Ugyanezen irányelv 185. cikke előírja:

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

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

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

11 A 2006/112 irányelv 186. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.”

#### *A német jog*

12 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; a továbbiakban: UStG) alapeljárás tényállására alkalmazandó szövegváltozata szerinti 13. §-ának (1) bekezdése kimondja:

„Adófizetési kötelezettség keletkezik:

1. a termékértékesítések és egyéb szolgáltatásnyújtások esetében

a) az adó megállapodás szerinti ellenértékek alapján történő kiszámítása esetén (a 16. § (1) bekezdésének első mondata) az ügyletek teljesítésének időpontja szerinti előzetes forgalmiadó-bevallási időszak lejártával. A részleges teljesítésre is ez vonatkozik. [...] Amennyiben a teljesítést vagy részleges teljesítést megelőzően kerül sor az ellenérték vagy az ellenérték egy részének átvételére, úgy az adófizetési kötelezettség e tekintetben azon előzetes forgalmiadó-bevallási időszak lejártával keletkezik, amelyben sor került az ellenérték vagy az ellenérték egy részének átvételére,

[...]

13 Az UStG „Az adó téves vagy jogosulatlan feltüntetése” címet viselő 14c. §-a előírja:

„(1) Ha a vállalkozó a termékértékesítésre vagy egyéb szolgáltatásnyújtásra vonatkozó számlán külön kimutatva magasabb adóösszeget tüntet fel, mint amelyet ezen ügylet után a jelen törvény alapján megfizetni tartozik (az adó téves vagy jogosulatlan feltüntetése), a többlet összegét is megfizetni tartozik. Ha a vállalkozó a kedvezményezettel szemben korrigálja az adó összegét, a 17. § (1) bekezdése megfelelően alkalmazandó.

[...]

(2) Aki számlán külön kimutatva adóösszeget tüntet fel, noha erre nem jogosult (az adó jogosulatlan feltüntetése), a feltüntetett összeget megfizetni tartozik. Ugyanez érvényes abban az esetben, ha valamely személy úgy számláz, mint egy szolgáltatást nyújtó vállalkozó, és külön kimutatva adóösszeget tüntet fel, noha nem vállalkozó, és nem végez értékesítést vagy nem nyújt szolgáltatást. Az első és második mondat alapján fizetendő adóösszeg korrigálható, amennyiben ez nem érinti az adóbevételt. A korrekció nem érinti az adóbevételt, ha a számla címzettje még nem vonta le az előzetesen felszámított adót, vagy ha erre már sor került, a levont adót az adóhatóságnak visszafizették.

A fizetendő adóösszeg korrekciója az adóhatóságnál külön kérelemben írásban kezdeményezhető és e hatóság hozzájárulásával a 17. § (1) bekezdése megfelelő alkalmazásával azon adózási időszakban végezhető el, amelyben a negyedik mondatban foglalt feltételek teljesültek.”

- 14 Az „[e]lőzetesen felszámított adó levonása” cím alatt az említett törvény 15. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A vállalkozó előzetesen 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. Amennyiben a külön feltüntetett adóösszeg az ezen ügyletek teljesítését megelőzően teljesített kifizetésre esik, az levonható, amint a számla rendelkezésre áll, és a kifizetésre sor került;

[...]”

- 15 E törvény 17. §-ának szövege az alábbi:

„(1) Az 1. § (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett adóköteles ügylet adóalapjának változása esetén az ügyletet teljesítő vállalkozónak korrigálnia kell az ügylet után fizetendő adó összegét. A levont adó összegét is korrigálni kell az ügyletet igénybe vevő vállalkozó esetében. [...]

(2) Az (1) bekezdés megfelelően alkalmazandó, ha

1. az adóköteles termékértékesítés, egyéb szolgáltatásnyújtás vagy adóköteles Közösségen belüli beszerzés megállapodás szerinti ellenértéke behajthatatlanná vált. Az ellenérték utólagos átvétele esetén az adó összegét és a levont adó összegét újból korrigálni kell.

2. a megállapodás szerinti termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás tekintetében sor került az ellenérték megfizetésére, a termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás teljesítése azonban nem történt meg;

[...]”

### **Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

#### ***A C-660/16. sz. ügy***

- 16 A. Kollroß 2010. április 10-én egy kapcsolt energiatermelésű erőművet rendelt meg a G-GmbH-tól (a továbbiakban: GA). A GA 2010. április 12-én visszaigazolta a megrendelést, és az értékesítendő termék tekintetében 30 000 euró összegről előzetes számlát állított ki, amelyen külön feltüntette a fizetendő hea összegét, azaz 5700 eurót. A Kollroß ezzel párhuzamosan nyilvántartásba vételi célból bejelentette megújuló energia termelésére irányuló gazdasági tevékenységét, és 2010. április 19-én megfizette a GA-nak a kért előleget. 2010. július 15-én a GA egy előlegről szóló második számlát állított ki, amely hivatkozott a 2010. április 19-i előlegfizetésre. A szállítás időpontja még nem volt rögzítve.

- 17 A berendezés szállítására nem került sor. A GA ellen fizetéseképtelenségi eljárás indult, amelyet cégvagyon hiányában megszüntettek. A GA nevében eljáró személyeket a kapcsolt energiatermelésű erőművek vevőinek kárára üzletszerűen és bünszövetségben elkövetett 88 rendbeli csalás és szándékos csőd miatt elítélték. Ellenben nem derül ki az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből, hogy megvalósult-e adócsalás.

- 18 A. Kollroß a 2010-es adóév tekintetében levonta az általa megfizetett előlegre eső előzetesen felszámított adót. A dachau-i adóhatóság megtagadta vele szemben az e levonáshoz való jogot, amely határozattal szemben A. Kollroß panaszt nyújtott be, amelyet elutasítottak, majd keresetet indított a Finanzgericht München (müncheni pénzügyi bíróság, Németország) előtt.

- 19 E bíróság helyt adott a keresetének. Az első fokon hozott ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtottak be, amelynek tárgyában a kérdést előterjesztő bíróság, a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) ötödik tanácsa előtt eljárás van folyamatban.
- 20 E bíróság álláspontja szerint A. Kollroß teljesíti a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjában foglalt azon általános feltételeket, amelyek alapján igényelhető az előlegre eső előzetesen felszámított hűa levonása.
- 21 Konkrétan az említett bíróság a 2014. március 13-i FIRIN ítélet (C-107/13, EU:C:2014:151) 39. pontjára hivatkozik, amelyből szerinte az következik, hogy a 2006/112 irányelv 65. cikke értelmében az adófizetési kötelezettség keletkezése azt feltételezi, hogy az adóztatandó tényállás megvalósulása – és ezáltal a szolgáltatás teljesítése – nem lehet bizonytalan.
- 22 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy mely szemszögből kiindulva kell e feltételt megítélni. E bíróság szerint az előlegfizető adóalany szemszögétől független tisztán objektív megközelítés túlzott kötelezettséget jelent egy kereskedő számára.
- 23 Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést veti fel, hogy a további körülmények, amelyek között A. Kollroß megfizette az előleget, uniós jogi okokból kizárják-e az adólevonást, vagy adott esetben korrekciós kötelezettséget keletkeztetnek-e. E bíróság különösen a 2014. március 13-i FIRIN ítélet (C-107/13, EU:C:2014:151) hatályára kérdez rá a 2006/112 irányelv szabályozásából következő levonhatósággal és korrekciós kötelezettséggel kapcsolatban.
- 24 E tekintetben az említett bíróság megjegyzi, hogy a Bíróság ezen ítéletét már megszorítóan értelmezte abban az értelemben, hogy a korrekció mindkét esetben az előleg visszafizetését feltételezi. Szerinte ugyanis a Bíróság különösen az említett ítélet 52. és 58. pontjában úgy ítélte meg, hogy csak egy ilyen visszafizetés esetén kell a fizetendő adót korrigálnia az előleg jogosultjának. Ugyanezen bíróság tehát úgy véli, hogy az előleget fizető adóalanynak csak az előleg visszafizetése esetében kell korrigálnia az adólevonást.
- 25 Azon adóvisszatérítési kötelezettség kapcsán, amely az adóhatóságokra hárul akkor, amikor azt nem lehet az előleg jogosultjától visszaigényelni, a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az előtte folyamatban lévő ügyre alkalmazható a 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítéletből (C-35/05, EU:C:2007:167) levezethető okfejtés. Így egy olyan adóalany, mint A. Kollroß, héavisszatérítést igényelhet ezen adó azon része után, amely a megfizetett előlegre esik, amennyiben az adó visszatérítése az előleg jogosultja részéről lehetetlennek vagy rendkívül nehéznek bizonyulhat.
- 26 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Tisztán objektívek-e a teljesítés biztosságával mint a megfizetett előlegre eső adó levonásának [a 2014. március 13-i FIRIN ítélet {C-107/13, EU:C:2014:151}] értelmében vett feltételével szemben támasztandó követelmények, vagy az előlegfizető személy szemszögéből, az általa megismerhető körülmények alapján kell meghatározni azokat?
- 2) Az adófizetési kötelezettségnek és az adólevonási jognak a [2006/112 irányelv] 167. cikke szerinti egyidejű keletkezésére és a tagállamokat [ezen irányelv] 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdése és 186. cikke alapján megillető szabályozási hatáskörökre tekintettel lehetőségük van-e a tagállamoknak arra, hogy az adó és az adólevonás korrekcióját egyaránt a megfizetett előleg visszafizetésétől tegyék függővé?
- 3) Vissza kell-e térítenie az előlegfizető személy tekintetében illetékes adóhivatalnak az előlegfizető személy részére a forgalmi adót, ha e személy nem tudja visszaszerezni a megfizetett előleget annak átvevőjétől? Amennyiben igen, úgy az adómegállapítási eljárásban kell-e ennek megtörténnie, vagy elegendő ehhez egy külön méltányossági eljárás lefolytatása?”

- 27 E. Wirtl 2010. augusztus 3-án elektromos áram termelésére irányuló gazdasági tevékenység folytatása céljából a Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH-tól (a továbbiakban: GB) egy kapcsolt energiatermelésű erőművet rendelt, amelynek ára 30 000 euró plusz 5700 euró hea volt, és amelynek szállítása ezen összegek kézhezvételét követő tizennégy héten belül volt előreláthatólag esedékes. E. Wirtl 2010. augusztus 27-én banki átutalással teljesítette a 2010. augusztus 6-án kért 35 700 euró összegű előlegre vonatkozó fizetést, majd 2010. augusztus 28-i keltezéssel megkapta a kapcsolt energiatermelésű erőmű értékesítéséről kiállított számlát a GB-től.
- 28 2010. október 25-én E. Wirtl 2010 augusztusára vonatkozóan benyújtotta ideiglenes héabevallását, amelyben e kapcsolt energiatermelésű erőmű beszerzésére tekintettel 5700 euró adólevonást érvényesített. Azt is jelezte a göppingeni adóhatóságnak, hogy ezen eszközt bérbe kívánja adni a GB-nek.
- 29 Az említett kapcsolt energiatermelésű erőmű szállítására azonban soha nem került sor. A GB ellen fizetéseképtelenségi eljárás indult 2011-ben, valamint a GB csoport keretei között tevékenykedő tizenegy vádlottat üzletszerűen és bünszövetségben elkövetett 88 rendbeli csalás miatt elítéltek.
- 30 A göppingeni adóhatóság elutasította a 2010-es adóévre benyújtott éves héabevallást, amelyben E. Wirtl levonásba helyezett 5700 eurót a GB által eladott kapcsolt energiatermelésű erőműre vonatkozó előlegfizetés keretében előzetesen megfizetett adó címén.
- 31 Az E. Wirtl által e határozattal szemben benyújtott panaszt elutasították, azonban a Finanzgericht Baden-Württemberg (baden-württembergi pénzügyi bíróság, Németország) 2014. szeptember 19-i ítéletében helyt adott az ezen elutasító határozattal szemben benyújtott keresetnek.
- 32 A kérdést előterjesztő bíróság, a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) tizenegyedik tanácsa, amely előtt az ezen ítélet ellen benyújtott felülvizsgálati kérelem tárgyában eljárás van folyamatban, úgy véli, hogy az adóztatandó tényállás bekövetkeztének bizonyosságához kapcsolódó kritériumot objektív módon kell megítélni. Ugyanis az előleg jogosultja által fizetendő adó tekintetében az államkincstárral szembeni fizetési kötelezettség keletkezése főszabály szerint nem függhet attól, amiről az előlegfizető tudott vagy tudnia kellett volna.
- 33 E bíróság szerint az adóköteles ügylet hiánya miatt jogtalanul felszámított hea kezelése kapcsán a 2006/112 irányelvből kitűnik, hogy az ügyletben részt vevő két gazdasági szereplőt nem kell feltétlenül azonos módon kezelni. Egyrészt a számla kibocsátójának az ezen irányelv 203. cikke alapján, amelyet az UStG 14c. §-a ültetett át a nemzeti jogba, meg kell fizetnie az e számlán feltüntetett héát még adóköteles ügylet hiányában is, amikor – mint a jelen esetben – az értékesítés végül nem teljesült. Másrészt a számla címzettje által gyakorolt adólevonási jog kizárólag arra az adóra korlátozódik, amely a hea alá tartozó ügyletre vonatkozik az említett irányelv 63. és 167. cikkének megfelelően. Ezért a beszerző nem vonhatja le az előlegre eső adót, és nem bír jelentőséggel, hogy ezen előleget visszafizette-e neki az értékesítő.
- 34 Végül a kérdést előterjesztő bíróság további kétségét fejezi azzal kapcsolatban, hogy az érintett tagállam a 2006/112 irányelv 186. cikke alapján jogosult-e arra, hogy a korrekciót a visszafizetéstől tegye függővé, ha az értékesítés végül nem teljesül.
- 35 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) A Bíróság 2014. március 13-i FIRIN ítélete (C-107/13, EU:C:2014:151, 39. pont, első mondat) alapján nem kerül sor adólevonásra a kifizetett előlegből, ha a teljesítés bizonytalan az előlegfizetés időpontjában. Ennek megítélése az eset objektív körülményein alapul vagy az előlegfizető objektívizált nézőpontjából?
- 2) Úgy kell-e értelmezni a Bíróság 2014. március 13-i FIRIN ítéletét (C-107/13, EU:C:2014:151, rendelkező rész és 58. pont), hogy az uniós jog alapján az adólevonás korrekciója, amelyet az előlegfizető érvényesít egy termékértékesítés kapcsán kiállított előlegszámlára, nem követeli meg a kifizetett előleg visszafizetését, ha az értékesítés végül elmaradt?

- 3) Amennyiben az előző kérdésre igenlő a válasz, lehetővé teszi-e a [2006/112 irányelv] 186. cikke, amely szerint a tagállamok állapítják meg a 185. cikk szerinti korrekció részletes szabályait, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság tagállam előírja a nemzeti jogában, hogy csak az előleg visszafizetése eredményezheti az adóalap csökkentését, és ennek megfelelően a forgalmiadó-teher és az adólevonás ennek megfelelő, egyidejű korrekcióját?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

#### ***A C-660/16. és C-661/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdésekről***

- 36 A C-660/16. és C-661/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdéseivel, amelyeket együttesen célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 65. és 167. cikkét, amelyek az előlegfizetésre eső hea levonásának feltételeire vonatkoznak, tisztán objektív módon, vagy azon információk alapján kell-e értelmezni, amelyekről az előlegfizető adóalany tudott vagy tudnia kellett volna olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyekben szerepelnek, ahol az érintett termékek értékesítése nem teljesült olyan cselekmények következtében, amelyek tekintetében az értékesítőknél dolgozó személyeket csalás miatt elítélték.
- 37 Emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikke értelmében az előzetesen megfizetett hea levonásához való jog abban az időpontban keletkezik, amikor az adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.
- 38 Az irányelv 63. cikkének megfelelően az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.
- 39 Ugyanakkor a 2006/112 irányelv 65. cikke – a fentiekől eltérve – előírja, hogy amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az átvétel időpontjában keletkezik, az átvett összegnek megfelelően. Az előző pontban hivatkozott szabály alóli kivételként e rendelkezést szigorúan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2006. február 21-i BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ítélet, C-419/02, EU:C:2006:122, 45. pont).
- 40 Így a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése előtt a héafizetési kötelezettség keletkezéséhez az szükséges, hogy az adóztatandó tényállás, vagyis a jövőbeni termékértékesítés, illetve a jövőbeni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme ismert legyen, és különösen, hogy a termékeket, illetve szolgáltatásokat az előlegfizetés időpontjában kifejezetten megjelöljék (lásd ebben az értelemben: 2006. február 21-i BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ítélet, C-419/02, EU:C:2006:122, 48. pont).
- 41 Következésképpen a 2006/112 irányelv 65. cikke nem alkalmazható, ha az értékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése bizonytalan az előlegfizetés időpontjában (lásd ebben az értelemben: 2014. március 13-i FIRIN ítélet (C-107/13, EU:C:2014:151, 39. pont).
- 42 Ebből következik, hogy azon elem megítélése során, amely az értékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítésének bizonyosságára vonatkozik, ami a feltételét képezi az előlegre eső hea fizetésére vonatkozó kötelezettség és az ehhez kapcsolódó levonási jog keletkezésének, ezen előleg kifizetésének időpontját kell alapul venni.
- 43 A jelen esetben a két előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy azon időpontban, amikor A. Kollroß és E. Wirtl a megfelelő előlegeket megfizette, az értékesítendő termékek egyértelműen be voltak azonosítva. Így különösen e termékek ára és jellemzői is egyértelműen meg voltak határozva.
- 44 Ennélfogva az előlegfizetésre eső hea levonásához való jog olyan helyzetekben, mint amelyek az alapügyekben szerepelnek, nem tagadható meg a potenciális beszerzővel szemben, mivel ezen előleg kifizetésre és átvételre került, valamint e kifizetés időpontjában a jövőbeni értékesítés összes releváns

elemét e beszerző által ismertnek lehetett tekinteni, következésképpen ez az értékesítés bizonyosnak tűnt.

45 E tekintetben – a német kormány állításával ellentétben – az a körülmény, hogy a termék értékesítésének dátuma pontosan nem ismert az előlegfizetés időpontjában, nem enged arra következtetni, hogy az adóztatandó tényállás, azaz a jövőbeni értékesítés releváns elemei ne lennének ismertek. Ezenkívül önmagában ezen adat hiánya nem olyan jellegű, hogy megkérdőjelezze ezen értékesítés bizonyosságát.

46 E tisztázást követően meg kell vizsgálni azt a kérdést, hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyekben szerepelnek, létezik-e esetleg olyan jellegű bizonytalansági elem, amely kizárja a 2006/112 irányelv 65. cikkének alkalmazását. E tekintetben, az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek szerint, a szóban forgó termékek értékesítése nem adócsalás, hanem olyan cselekmények miatt hiúsult meg, amelyeket az e termékek értékesítőinél dolgozó személyek követtek el, akiket üzletszerűen és bünszövetségben elkövetett csalás miatt ítélték el. Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból az derül ki, hogy e tények azon időpontot követően váltak ismertté, hogy az alapügybeli adólevonási kérelmek alapját képező előlegeket megfizették. A kérdést előterjesztő bíróság feladata ugyanakkor annak ellenőrzése, hogy valóban ez-e a helyzet.

47 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy abban az esetben, ha az előlegeket az értékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítését megelőzően átveszik, ezen előlegek átvétele adófizetési kötelezettséget keletkeztet, mivel a szerződő felek ezáltal kifejezik arra irányuló szándékukat, hogy már előre figyelembe veszik az ezen értékesítés vagy ezen szolgáltatásnyújtás teljesítéséhez kapcsolódó valamennyi pénzügyi következményt (lásd ebben az értelemben: 2006. február 21-i BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ítélet, C-419/02, EU:C:2006:122, 49. pont).

48 E feltételek mellett, mivel az előleg átvételének időpontjában teljesültek a héafizetési kötelezettség keletkezésének azon feltételei, amelyekre a jelen ítélet 42. és 43. pontja emlékeztet, adólevonási jog keletkezik, és az ezen előleget megfizető adóalanynak jogában áll ezen időpontban gyakorolni az említett jogot, anélkül hogy figyelembe kellene venni olyan más tényállási elemeket, amelyek később válnak ismertté, és amelyek bizonytalanná teszik a szóban forgó értékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítését.

49 A nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak viszont meg kell tagadniuk e jog gyakorlását ezen adóalanyal szemben, ha objektív körülmények alapján megállapítást nyer, hogy ezen adóalany az előlegfizetés időpontjában tudott vagy észszerűen tudomása lehetett arról, hogy ez az értékesítés vagy szolgáltatásnyújtás nem teljesülhet.

50 Ugyanis az ilyen adóalany nem tekinthető úgy, mint akinek szerződő fél minőségében szándékában áll figyelembe venni a szóban forgó értékesítés vagy szolgáltatásnyújtás jövőbeni teljesítéséhez kapcsolódó pénzügyi következményeket, ha tud vagy észszerűen tudomása lehet arról, hogy e teljesítés bizonytalan.

51 E feltételek mellett a C-660/16. és C-661/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 65. és 167. cikkét úgy kell értelmezni, hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyekben szerepelnek, az előlegfizetésre eső heta levonásához való jog nem tagadható meg a szóban forgó termékek potenciális beszerzőjével szemben, mivel ezen előleg kifizetésre és átvételre került, valamint e kifizetés időpontjában a jövőbeni értékesítés összes releváns elemét e beszerző által ismertnek lehetett tekinteni, következésképpen e termékek értékesítése bizonyosnak tűnt. Megtagadható azonban az ilyen jog az említett beszerzővel szemben, ha objektív körülmények alapján megállapítást nyer, hogy ezen adóalany az előlegfizetés időpontjában tudott vagy észszerűen tudomása lehetett arról, hogy ezen értékesítés teljesítése bizonytalan.

***A C-660/16. sz. ügyben előterjesztett második kérdéstről és a C-661/16. sz. ügyben előterjesztett második és harmadik kérdéstről***

52 A C-660/16. sz. ügyben előterjesztett második kérdésével és a C-661/16. sz. ügyben előterjesztett második és harmadik kérdésével, amelyeket együttesen célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 185. és 186. cikkével



ellentétesek-e azok a nemzeti jogszabályok vagy gyakorlatok, amelyek a termékértékesítés céljából történő előlegfizetésre eső héa levonásának korrekcióját ezen előleg értékesítő általi visszafizetésétől teszik függővé.

- 53 A 2006/112 irányelv 184–186. cikke határozza meg azokat a feltételeket, amelyek között a nemzeti adóhatóság korrekciót követelhet az adóalanytól.
- 54 Ami az adóalany által elvégzett héalevonás után bekövetkezett események e levonásra gyakorolt esetleges hatását illeti, a Bíróság ítélezési gyakorlatából kitűnik, hogy a termékek vagy szolgáltatások tényleges vagy szándékolt felhasználása határozza meg azon eredeti levonás mértékét, amelyre az adóalany jogosult, illetve az azt követő időszakok folyamán tett esetleges korrekciók terjedelmét (lásd ebben az értelemben: 2012. október 18-i TETS Haskovo ítélet, C-234/11, EU:C:2012:644, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat; 2014. március 13-i FIRIN ítélet, C-107/13, EU:C:2014:151, 49. pont).
- 55 Ugyanis a 2006/112 irányelv 184–186. cikkében szabályozott korrekciós mechanizmus szerves részét képezi az ezen irányelvben foglalt héalevonási rendszernek. E mechanizmus célja, hogy elősegítse a levonások pontosságát a héa semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységhez használják. Így e mechanizmus célja továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között (2012. október 18-i TETS Haskovo ítélet, C-234/11, EU:C:2012:644, 30. és 31. pont; 2014. március 13-i FIRIN ítélet, C-107/13, EU:C:2014:151, 50. pont).
- 56 Ami az előzetesen megfizetett héa levonásának korrekciójára vonatkozó esetleges kötelezettség keletkezését illeti, a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) bekezdésében megfogalmazott elv szerint az ilyen korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az ezen adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak (2012. október 4-i PIGI ítélet, C-550/11, EU:C:2012:614, 26. pont; 2012. október 18-i TETS Haskovo ítélet, C-234/11, EU:C:2012:644, 32. pont).
- 57 A jelen esetben, és amint a jelen ítélet 46. pontja már kifejtette, az alapügyben szereplő termékek szállítására nem került sor, és az az időpont, amikor bizonyossá vált, hogy e termékek értékesítése meg fog hiúsulni, az előlegfizetések, valamint az ezt követő héabevallások időpontja utánra esik.
- 58 E tekintetben a 2014. március 13-i FIRIN ítélet (C-107/13, EU:C:2014:151) 52. pontjában a Bíróság kimondta, hogy olyan helyzetben, mint amely az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy tárgyát képezte, amelyben tényként szerepelt, hogy nem teljesül az a termékértékesítés, amelynek címén a beszerző megfizette az előleget, úgy kell tekinteni, hogy az előzetesen megfizetett héára vonatkozó levonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők módosulása a héabevallás benyújtása után következett be a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében. Ilyen helyzetben tehát az adóhatóság megkövetelheti az adóalany által levont héa korrekcióját.
- 59 Mindazonáltal az alapügyek bizonyos körülmények tekintetében különböznek az említett ítélet alapjául szolgáló ügytől.
- 60 Egyrészt, amint az Európai Bizottság is joggal hangsúlyozza, az alapügyekben a beszerzők azon termékekből, amelyekre tekintettel előlegeket fizettek, már e termékek tényleges értékesítése előtt bevételre tettek szert. Ugyanis az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból kitűnik, hogy a beszerzők bérbe adták a szóban forgó termékeket, és ezen a címen bérleti díjat kaptak. Így e termékeket, amelyekre előzetesen adót számítottak fel, bizonyos mértékig ténylegesen adóköteles értékesítési tevékenységekhez használták fel.
- 61 Másrészt a két alapügyet az jellemzi, hogy a beszerzők által megrendelt termékek értékesítésére nem kerülhetett sor olyan csalási cselekmények következtében, amelyeket az értékesítők képviselői részvételével bünszövetségben követtek el, és amelyek az értékesítőkkal szembeni fizetésektelenségi eljárások megindítását eredményezték, ezek közül pedig az egyiket cégvagyon hiányában megszüntették.

- 62 A 2014. március 13-i FIRIN ítélet (C-107/13, EU:C:2014:151) alapjául szolgáló ügygel ellentétben a jelen ügyek tehát nem héacsalásra vonatkoznak. Ezzel kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróság szerint bizonyítottnak tekintendő, hogy a szóban forgó előlegekre eső héát az értékesítők befizették az államkincstárba. Ezenkívül, mivel fizetésektelen helyzetükre tekintettel ezen értékesítők nem fogják visszafizetni ezen előlegeket, nem kell majd az említett előlegek átvétele címén az államkincstárnak általuk fizetendő héát sem korrigálni a 2006/112 irányelv 65., 90. és 123. cikkének együttes rendelkezései alapján. Ebből következik, hogy az alapügybeli körülmények között az ugyanezen előlegekre eső héa levonásához való jog beszerzők általi gyakorlása nem rejti magában az adóbevétel-kiesés veszélyét ezen államkincstár vonatkozásában.
- 63 A Bíróság egyértelműen kimondta azt is a 2014. március 13-i FIRIN ítélet (C-107/13, EU:C:2014:151) 57. pontjában, hogy az a körülmény, hogy magát az értékesítő által fizetendő héát nem korrigálják, főszabály szerint nem érinti az adóhatóság azon jogát, hogy a termékek beszerzője által az ezen értékesítéshez kapcsolódó előlegfizetés alapján levont héa visszatérítését követelje.
- 64 Ugyanakkor egy olyan helyzetben, ahol az előleget nem fizették vissza, a levonási jog korrekciója tekintetében meg kell jegyezni, hogy az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását biztosítja az a lehetőség, amelyről a tagállamoknak kell rendelkezniük a nemzeti jogszabályaikban, hogy a beszerző az értékesítőjétől vissza tudja szerezni az olyan termékértékesítés kapcsán megfizetett előleget, amely végül nem teljesült (lásd analógia útján: 2013. január 31-i LVK ítélet, C-643/11, EU:C:2013:55, 48. pont; 2014. március 13-i FIRIN ítélet, C-107/13, EU:C:2014:151, 55. pont).
- 65 Márpedig olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyekben szerepelnek, az értékesítők fizetésektelen helyzetére tekintettel rendkívül nehéz, sőt lehetetlen lenne a beszerzők számára azon előlegek visszaszerzése, amelyeket a megrendelt termékek értékesítése céljából jóhiszeműen fizettek meg.
- 66 Másfelől az adóköteles ügylet hiánya miatt jogtalanul felszámított héa esetei vonatkozásában emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság egyértelműen úgy határozott, hogy főszabály szerint nem ellentétesek a semlegesség és a tényleges érvényesülés elvével az olyan nemzeti jogszabályok, amelyek szerint kizárólag az értékesítő kérheti az illetékes adóhatóságoktól a nekik tévedésből héa jogcímen megfizetett összegek visszatérítését azzal, hogy a termékek beszerzőjének kell ezen értékesítővel szemben igényt támasztania annak érdekében, hogy tőle ő ezen összegekből visszatérítést kapjon. Azonban a Bíróság azt is kimondta, hogy amennyiben az ilyen igényérvényesítés lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, különösen az értékesítő fizetésektelensége esetén, az említett elvek megkövetelhetik, hogy a beszerző a visszatérítés iránti kérelmével közvetlenül az adóhatóságokhoz forduljon (lásd ebben az értelemben: 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet, C-35/05, EU:C:2007:167, 39., 41. és 42. pont).
- 67 E megfontolások jellegük folytán *mutatis mutandis* alkalmazandók olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyekben szerepelnek. Ennélfogva, ha a beszerzők kénytelenek lennének korrigálni az általuk kifizetett előlegekre eső héa címén elvégzett levonásokat és nem kapnának visszatérítést az értékesítőktől, az előző pontban szereplő megfontolások alapján követelésük keletkezne az adóhatóságokkal szemben azon összeggel megegyező összegben, amelyet e hatóságok e korrekció keretében visszanyertek.
- 68 Márpedig nyilvánvalóan észszerűtlen lenne arra kötelezni az említett beszerzőket, hogy korrigálják e levonásokat, majd érvényesítsék igényüket az adóhatóságokkal szemben azért, hogy visszatérítsék számukra a szóban forgó előlegek után megfizetett héát.
- 69 A fenti megfontolások összességére tekintettel a C-660/16. sz. ügyben előterjesztett második kérdésre és a C-661/16. sz. ügyben előterjesztett második és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 185. és 186. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal – olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyekben szerepelnek – nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály vagy gyakorlat, amelynek következtében a termékértékesítés céljából történő előlegfizetésre eső héa korrekcióját ezen előleg értékesítő általi visszafizetésétől teszik függővé.

***A C-660/16. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdéstről***

70 A fenti kérdésekre adott válaszokra tekintettel a C-660/16. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdést nem kell megválaszolni.

### **A költségekről**

71 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:

- 1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 65. és 167. cikkét úgy kell értelmezni, hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyekben szerepelnek, az előlegfizetésre eső hozzáadottérték-adó levonásához való jog nem tagadható meg a szóban forgó termékek potenciális beszerzőjével szemben, mivel ezen előleg fizetésre és átvételre került, valamint e fizetés időpontjában a jövőbeni értékesítés összes releváns elemét e beszerző által ismertnek lehetett tekinteni, következésképpen e termékek értékesítése bizonyosnak tűnt. Megtagadható azonban az ilyen jog az említett beszerzővel szemben, ha objektív körülmények alapján megállapítást nyer, hogy ezen adóalany az előlegfizetés időpontjában tudott vagy észszerűen tudomása lehetett arról, hogy ezen értékesítés teljesítése bizonytalan.**
- 2) **A 2006/112 irányelv 185. és 186. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal – olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyekben szerepelnek – nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály vagy gyakorlat, amelynek következtében a termékértékesítés céljából történő előlegfizetésre eső hozzáadottérték-adó korrekcióját ezen előleg értékesítő általi visszafizetésétől teszik függővé.**

Aláírások

---

\* Az eljárás nyelve: német.