

## **Import áfa fizetés nélkül levonható**

import

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2012. március 29.[\(\\*\)](#)

„HÉA – Hatodik irányelv – A 17. cikk (2) bekezdésének b) pontja – Harmadik országból behozott termék adóztatása – Nemzeti szabályozás – A behozatali HÉA levonásához való jog – Feltétel – A HÉÁ-nak az adós általi tényleges megfizetése”

A C-414/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (Franciaország) a Bírósághoz 2010. augusztus 19-én érkezett, 2010. július 30-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Véleclair SA**

és

a **Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits és J.-J. Kasel (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: R. Şereş tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. október 12-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a VÉLECLAIR SA képviseletében É. Arcil ügyvéd,
- a francia kormány képviseletében N. Rouam és G. de Bergues, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében C. Blaschke és T. Henze, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviseletében C. Wissels, meghatalmazotti minőségben,

- a portugál kormány képviselőiben S. Jaulino, valamint L. Ines Fernandes és R. Campos Laires, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőiben D. Recchia és C. Soulay, valamint F. Dintilhac, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2011. november 17-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (2) bekezdése b) pontjának értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Véleclair SA és a ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État között, a behozatali hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonásához való jogot az említett adó adós általi tényleges megfizetésének alárendelő nemzeti szabályozás tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

#### **Jogi háttér**

##### *A hatodik irányelv*

- 3 A hatodik irányelv 10. cikkének (1) bekezdése előírja:

„a) »adóköteles esemény« olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei megvalósulnak [helyesen: adóztatandó tényállás: olyan tényállás, amely által az adó felszámíthatóságához szükséges törvényi feltételek megvalósulnak];

b) az adó »felszámíthatósága« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.”
- 4 A hatodik irányelv 10. cikkének (2) és (3) bekezdése pontosítja:

„(2) Az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik.

[...]

Az előző rendelkezésektől eltérően a tagállamok előírhatják, hogy az adó felszámíthatósága – egyes értékesítésekre vagy adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan – a következő időpontokban keletkezzen:

- legkésőbb a számla vagy a számlát helyettesítő bizonylat kibocsátása, vagy
- legkésőbb az ellenérték átvétele, vagy
- az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] tényleges beállításának időpontját követő meghatározott időszakon belül, amennyiben a számla vagy a számlát helyettesítő bizonylat kiállítása nem, vagy csak később [helyesen: késedelmesen] valósul meg.

(3) Az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] akkor merül fel, és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékeket behozzák. Amennyiben a termékek a 7. cikk (3) bekezdésében említett feltételek egyike alá tartoznak a Közösség területére való belépéskor, az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] csak akkor merül fel, és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékekre már nem terjednek ki a feltételek.

Amennyiben azonban a behozott termékekre vámok, mezőgazdasági lefölözések vagy a közös politika által létesített azonos hatású terhek vonatkoznak, az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] akkor merül fel és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] e közösségi terhek tekintetében felmerül, és azok a terhek felszámíthatóvá válnak.

Amennyiben a behozott terméket az ilyen közösségi adók egyike sem terheli, az adóköteles eseményre [helyesen: adóztatandó tényállásra] és az adó felszámíthatóvá válásának időpontjára vonatkozóan a hatályos vámszabályokat alkalmazzák.”

5 A hatodik irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdése kimondja:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani, [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy fog teljesíteni;

b) a behozott termékekre belföldön fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó;

[...]”

6 A hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének b) pontja és (2) bekezdése előírja:

„(1) Ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanyoknak

[...]

- b) a 17. cikk (2) bekezdésének b) pontja szerinti adólevonási joghoz behozatali okmánnyal kell rendelkeznie, amely őt címzettként vagy importőrként tünteti fel, és amelyből a fizetendő adóösszeget meg lehet állapítani, vagy amelynek alapján azt ki lehet számítani;

[...]

(2) Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban keletkezett összes fizetendő adó összegéből levonja azon adó összegét, amelyre nézve, ugyanazon időszak alatt, levonási joga keletkezett, és amelyet az (1) bekezdés rendelkezései szerint lehet érvényesíteni.

[...]”

- 7 A hatodik irányelv 21. cikkének 2. pontja kimondja:

„A hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személy a következő:

[...]

2. importnál: azon személy vagy személyek, aki(ke)t azon tagállam, amelybe a termékeket importálják, az adó fizetésére kötelezett személynek jelöl meg, illetve ismer el.”

*A nemzeti szabályozás*

- 8 A Code général des impôts [általános adókodeks] (a továbbiakban: CGI) 271. cikke II. pontjának 1. alpontja a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, és feltéve, hogy ezen ügyletek adólevonásra jogosítanak, az adóalany levonhatja azt az adót:

[...]

- b) amely a behozatalt terhelte

[...]”

- 9 A CGI 291. cikke I. pontja 1. alpontjának a. pontja pontosítja:

„Termékimport a következő:

- a. az Európai Közösséghez nem tartozó államból vagy területről származó olyan termék belépése Franciaország területére, amelyet nem bocsátottak szabad forgalomba [...]”

- 10 A CGI 293A. cikkének 1. pontja előírja:

„Importnál az adóztatandó tényállás és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék a 291. cikk I. pontjának 2. alpontja értelmében behozottnak tekintendő.

[...]

Az adót a behozatali nyilatkozaton a termékek valós címzettjeként feltüntetett személy köteles megfizetni.

[...]”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

- 11 A Véleclair 1992-től 1995-ig Vietnámból származónak feltüntetett kerékpárokat importált. A francia vámhatóság azonban úgy ítélte meg, hogy azok valójában Kínából származtak, jegyzőkönyvet vett fel tehát hamis eredetmegjelölés okán. Következésképpen a Véleclairre közel 4 millió euró összeget kitevő vámot, valamint dömpingellenes vámot vetett ki, amelyek után 735 437 euró összegű HÉÁ-t volt köteles megfizetni.
- 12 A Véleclair nem fizette meg e HÉÁ-t és a vámhatóság értesítette erről az adóhatóságot, amelynek tehát követelése keletkezett e társasággal szemben. 1999. február 12-i végzésében a juge commissaire [a fizetéseképtelenségi eljárás lefolytatását felügyelő bírósági ülnök] megállapította ezen igény elkésetttségét azon indokkal, hogy azt nem jelentették be joghatályosan a Véleclair fizetőképességének helyreállítása iránti eljárás megindításának közzétételét követő 12 hónapon belül. E végzést megerősítette a Cour de cassation [Semmitőszék] 2003. július 8-i ítélete.
- 13 A Véleclair az 1997. december 31-ig 723 503,37 euró levonható HÉÁ-különbözetnek az elkerült vámok utáni behozatali HÉÁ növelése okán történő visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be.
- 14 E kérelmet az adóhatóság elutasította azzal az indokkal, hogy a CGI rendelkezései szerint a behozatali HÉÁ levonhatósága annak tényleges előzetes megfizetését feltételezi. Az adóhatóság által védett álláspontot első fokon megerősítette a tribunal administratif d’Orléans [orléans-i közigazgatási bíróság]. Mivel a cour administrative d’appel de Nantes [nantes-i fellebviteli közigazgatási bíróság] elutasította az e határozat ellen benyújtott fellebbezést, a Véleclair felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Conseil d’État-hoz.
- 15 E bíróság előtt a Véleclair állította, hogy a levonáshoz való jogának gyakorlása nem rendelhető alá az esedékes adó tényleges megfizetésének; mivel a CGI 271. cikke II. pontja 1. alpontja b. pontjának rendelkezései – amennyiben előírják, hogy a behozatali HÉÁ levonásához való jog feltétele az adóhatóság általi tényleges beszedés, nem pedig csak annak esedékessége – összeegyeztethetetlenek a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése b) pontjának rendelkezéseivel.
- 16 Ilyen körülmények között a Conseil d’État úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontja – többek között a család veszélyére figyelemmel – lehetővé teszi-e, hogy valamely tagállam a behozatali [HÉA] levonásához való jogot alárendelje ezen adó adóalany általi tényleges megfizetésének, amennyiben a behozatali [HÉA] alanya és a megfelelő levonás jogosultja, mint ahogy Franciaországban, ugyanaz a személy?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről**

- 17 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság kényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy lehetővé teszi, hogy valamely tagállam a behozatali HÉA levonásához való jogot alárendelje az említett adó adóalany általi tényleges megfizetésének, amennyiben az utóbbi a levonási jog jogosultja is.
- 18 E kérdés megválaszolása érdekében először is emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontjának megfogalmazása szerint az adóalany levonhatja a behozott termékekre „fizetendő, illetve megfizetett” HÉÁ-t.
- 19 Ennélfogva maga e rendelkezés szövege, amely átveszi a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjában használt kifejezést, amely szerint az adóalanyok levonhatják a „fizetendő, illetve megfizetett” HÉÁ-t az olyan termékek után, amelyeket részükre más adóalany értékesített vagy fog értékesíteni, világosan előírja, hogy az adóalany adólevonási joga nemcsak a megfizetett HÉÁ-ra vonatkozik, hanem az fizetendő, azaz a még meg nem fizetett HÉÁ-ra is.
- 20 Amint azt a főtanácsnok az indítványa 56–58. pontjában megállapította, a „fizetendő” fogalom ugyanis esedékes adótartozásra utal, és azt feltételezi, hogy az adóalanyok kötelezettsége áll fenn a HÉA azon összegének megfizetésére, amelynek előzetesen felszámított adóként történő levonását kéri.
- 21 Hozzá kell tenni, hogy egyrészt, ha az uniós jogalkotó a behozatali HÉA levonásához való jogot az említett HÉA tényleges előzetes megfizetésének kívánta volna alárendelni, azt kifejezetten is megtehetette volna, például az említett 17. cikkben a „fizetendő” kifejezés eltörlésével.
- 22 Másrészt a hatodik irányelv 10. cikkének (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 17. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy a HÉA-levonási jog keletkezése független attól a tényről, hogy megtörtént-e a behozott termék vagy termékek fizetendő ellenértékének kifizetése.
- 23 Ebből következik, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése b) pontjának alkalmazásában a behozatali HÉA levonásához való jog főszabály szerint nem rendelhető alá ezen HÉA tényleges előzetes megfizetésének.
- 24 Másodszor, meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése b) pontjának ilyen értelmezését megerősítik a hatodik irányelv más rendelkezései is.
- 25 Ugyanis egyrészt a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját, amely – amint az a jelen ítélet 19. pontjából kitűnik – szintén a „fizetendő, illetve megfizetett”

kifejezést használja, úgy kell értelmezni, hogy az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő HÉÁ-t befizették-e, vagy sem az államkincstárba, nem befolyásolja az adóalany levonási jogát (lásd ebben az értelemben a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 54. pontját).

- 26 Másrészt, amint azt a főtanácsnok az indítványa 37. pontjában megállapította, a hatodik irányelvnek „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” című 18. cikke az (1) bekezdésének b) pontjában annak előírására korlátozódik, hogy a behozatali HÉÁ levonásához való jogának gyakorlásához az adóalany egyetlen kötelezettsége, hogy behozatali okmánnyal rendelkezzen, amely őt címzettként vagy importőrként tünteti fel, és amelyből a fizetendő adóösszeget „meg lehet állapítani, vagy amelynek alapján azt ki lehet számítani”. Ebből következik, hogy maga az említett levonási jog gyakorlása nincs alárendelve a behozatali HÉÁ tényleges előzetes megfizetésének.
- 27 Harmadszor pontosítani kell, hogy a fenti értelmezés megfelel a hatodik irányelv céljainak, mivel lehetővé teszi, hogy a levonási jog, amely főszabály szerint nem korlátozható, a HÉÁ mechanizmusának szerves része maradjon, és a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében továbbra is azonnal érvényesülhessen (lásd ebben az értelemben a C-439/04. és C-440/04. sz. Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 47. pontját).
- 28 Ráadásul az említett értelmezés a legmegfelelőbb az adósemlegesség elve tiszteletben tartásának biztosításához.
- 29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő, esedékes vagy megfizetett HÉÁ terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös HÉÁ-rendszer tehát minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy maguk az említett tevékenységek HÉÁ-kötelesek (lásd különösen a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 48. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 30 Márpedig, a főtanácsnok indítványának 39–42. pontjában részletesebben kifejtett indokok miatt, a behozatali HÉÁ levonásához való jognak a HÉÁ tényleges előzetes megfizetésének való alárendelése azzal járna, hogy az adóalanyt bizonyos ideig pont olyan, nem rá tartozó gazdasági tehernek veti alá, amelyet a levonási rendszer el kívánt kerülni.
- 31 Ezen értelmezést nem kérdőjelezi meg az az érv, amely szerint a behozatali HÉÁ tényleges előzetes megfizetése hiányában a csalás vagy a HÉÁ-kijátszás veszélye állna fent.
- 32 Ugyanis először is, amint az az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, a lehetséges adókijátszások, adókikerülések, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat. A HÉÁ-levonást kérő feladata annak bizonyítása, hogy teljesülnek az adólevonás kedvezményében való részesülés feltételei, és amennyiben az adóhatóság megállapítja, hogy az adólevonási

jogot csalárd módon gyakorolták, a hatóság jogosult visszamenőlegesen a levont összegek megfizetését követelni. Továbbá a nemzeti bíróságnak meg kell tagadnia az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha az iratokban foglalt objektív körülmények alapján megállapítható, hogy ezt a jogot csalárd módon gyakorolták (lásd különösen a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 54. és 55. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

- 33 Továbbá nem lehet érvényesen azt állítani, hogy valamely behozatal olyan ügyletnek minősül, amely esetében fokozottan fennáll a csalás vagy a visszaélés veszélye. Ugyanis valamely termék behozatala olyan fizikai aktus, amelyet az illetékes hatóság igazol és ellenőrizhet az említett termék vám alá vonása okán.
- 34 Végül, az a körülmény, hogy a behozatali HÉA-kötelezett az említett HÉA-levonási jog jogosultja is, nem olyan jellegű, hogy megnövelje a HÉA-csalás vagy -kijátszás veszélyét. Ezzel szemben, amint az Európai Bizottság érvel, az a körülmény, hogy egy és ugyanazon személy a HÉA-kötelezett és a levonási jog jogosultja, közelíti a helyzetet a hatodik irányelvben a HÉA tekintetében előírt fordított adózási eljáráshoz. Márpedig, amint azt az uniós jogalkotó a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) (42) preambulumbekzdésében megismételte, e rendszer többek között lehetővé teszi bizonyos ügyletfajták esetében az adócsalás és az adókikerülés megakadályozását.
- 35 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem teszi lehetővé, hogy valamely tagállam a behozatali HÉA levonásához való jogot alárendelje az említett adó adóalany általi tényleges megfizetésének, amennyiben az utóbbi a levonási jog jogosultja is.

### **A költségekről**

- 36 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

**A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem teszi lehetővé, hogy valamely tagállam a behozatali hozzáadottérték-adó levonásához való jogot alárendelje az említett adó adóalany általi tényleges megfizetésének, amennyiben az utóbbi a levonási jog jogosultja is.**

Aláírások



[Kezdőlap](#) > [Kereső](#) > [A keresés eredménye](#) > **Dokumentumok**



[Nyomtatás indítása](#)

A dokumentum nyelve :

JULIANE KOKOTT  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2011. november 17.(1)

**C-414/10. sz. ügy**

**Société Vélclair**  
**kontra**  
**Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat**

(A Conseil d'Etat [Franciaország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Hatodik irányelv – Behozatali hozzáadottérték-adó – Adólevonási jog – Nemzeti rendelkezés, amely szerint az adólevonási jog feltétele a behozatali hozzáadottérték-adó tényleges megfizetése”

## **I – Bevezetés**

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya a hatodik hozzáadottértékadó-irányelv(2) értelmezése. Lényegében arról a kérdéstről van szó, hogy valamely tagállam az irányelv(3) által az adóalanyok számára termékek behozatala esetére biztosított adólevonási jogot alárendelheti-e annak, hogy az adóalany a behozatali hozzáadottérték-adót korábban megfizette.

2. Ez a kérdés olyan jogvita keretében merül fel, amelyben egy vállalkozás az általa fizetendő behozatali hozzáadottérték-adó előzetesen felszámított adókénti visszatérítését kéri, jóllehet azt nem fizette meg,<sup>(4)</sup> és nem is fogja megfizetni. A vállalkozás ellen ugyanis fizetéseképtelenségi eljárás indult, és az állam adóigénye a késedelmes bejelentés miatt elkésett.

## II – Jogi háttér

### A – Az uniós jog

3. A hatodik irányelv 10. cikke a következőképpen rendelkezik:

- „(1) a) „adóköteles esemény” [helyesen: adóztatandó tényállás]: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei [helyesen: az adó felszámíthatóságához szükséges törvényi feltételek] megvalósulnak;
- b) az adó „felszámíthatósága” azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannyal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.

[...]

(3) Az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] akkor merül fel, és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékeket behozzák. [...]

Amennyiben azonban a behozott termékekre vámok, mezőgazdasági lefölözések vagy a közös politika által létesített azonos hatású terhek vonatkoznak, az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] akkor merül fel és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] e közösségi terhek tekintetében felmerül, és azok a terhek felszámíthatóvá válnak.

[...]”

4. A hatodik irányelv 17. cikke az adólevonási jog eredetét és alkalmazási körét szabályozza. A 28f. cikk (1) bekezdése<sup>(5)</sup> szerinti változatban ennek szövege kivonatolva a következő:

- „(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.
- (2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:
- a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik

adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani, [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy fog teljesíteni;

- b) a behozott termékekre belföldön fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó;

[...]

- d) a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint fizetendő hozzáadottérték-adó.

[...]”

5. „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” című 18. cikk a következőket írja elő:

„(1) Ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanyak

- a) a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joghoz a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie;
- b) a 17. cikk (2) bekezdésének b) pontja szerinti adólevonási joghoz behozatali okmánnyal kell rendelkeznie, amely őt címzettként vagy importőrként tünteti fel, és amelyből a fizetendő adóösszeget meg lehet állapítani, vagy amelynek alapján azt ki lehet számítani;

[...]

(2) Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban keletkezett összes fizetendő adó összegéből levonja azon adó összegét, amelyre nézve, ugyanazon időszak alatt, levonási joga keletkezett, és amelyet az (1) bekezdés rendelkezései szerint lehet érvényesíteni.

[...]

(3) A tagállamok megállapítják azon feltételeket és eljárási módokat, amelyek alapján az adóalany számára engedélyezni lehet azon adólevonást, amelyet az (1) és (2) bekezdés alapján nem gyakorolt.

[...]”

6. „Az adólevonások módosítása” című 20. cikk (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az eredetileg elszámolt adólevonás módosítása a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint történik, különös tekintettel amikor:

- a) az elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt;
- b) azon tényezők, amelyeket az adólevonás meghatározása során figyelembe vettek, a bevallás benyújtása után megváltoztak, különös tekintettel a meghiúsult

vásárlások vagy kedvezmények esetén; a módosítást nem lehet elvégezni az olyan ügyleteknél, amelynél nem történt fizetés vagy részleges fizetés történt, amelynél a dolog megsemmisült, vagy amelynél megfelelően bizonyították vagy igazolták, hogy azt elvesztették vagy ellopták, valamint az 5. cikk (6) bekezdése szerinti kis értékű ajándékok és termékminták esetén. A tagállamok azonban megkövetelhetik a módosítást olyan ügyletek esetén, amelyek megfizetése nem vagy csak részben történt meg, valamint lopás esetén.”

7. „Az adó fizetésére kötelezett személy” című 21. cikk a következőképpen rendelkezik:

„A hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személy a következő:

[...]

2. importnál: azon személy vagy személyek, aki(ke)t azon tagállam, amelybe a termékeket importálják, az adó fizetésére kötelezett személynek jelöl meg, illetve ismer el.”

8. „A termékimporthoz kapcsolódó kötelezettségek” című 23. cikk második bekezdése értelmében:

„A tagállamok rendelkezhetnek különösen arról, hogy termékimport esetén az adóalanyoknak és az adó megfizetésére kötelezett személyeknek vagy ezek bizonyos csoportjainak nem kell a fizetendő hozzáadottérték-adót a behozatal időpontjában megfizetni, azzal a feltétellel, hogy az adót a 22. cikk (4) bekezdése szerint benyújtandó adóbevallásban feltüntették.”

9. Az irányelv 28. cikke (3) bekezdésében foglalt átmeneti rendelkezés értelmében:

„A (4) bekezdés szerinti átmeneti időszak alatt a tagállamok a következőket tehetik:

[...]

d) továbbra is alkalmazzák azon rendelkezéseket, amelyek a 18. cikk (2) bekezdésének első albekezdésében megállapított egyidejű adólevonás elvétől eltérnek;

[...]”

B – *A francia jog*

10. A Code général des impôts (általános adókodeks) 1997. december 31-én hatályos változata (a továbbiakban: CGI) 271. cikke II. pontjának 1. alpontja a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, és feltéve, hogy ezen ügyletek adólevonásra jogosítanak, az adóalany levonhatja azt az adót:

[...]

b. amely a behozatalt terhelte

[...]

### **III – A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

11. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapja egy a Société Véléclair és az államháztartásért felelős francia minisztérium közötti jogvita.

12. A Véléclair 1992-től 1995-ig kerékpárokat importált a Közösségbe harmadik államokból továbbértékesítés céljából. Mivel a vámhatóság a Véléclair által tett eredetmegjelölést hamisnak tekintette, utólag 4 millió euró összeget kitevő vámot, valamint dömpingellenes vámot vetett ki a Véléclairre. Másfelől ezen összeg után 735 437 euró összegű behozatali hozzáadottérték-adót kellett fizetni.

13. Ezt az adóösszeget még nem fizették meg, amikor a Véléclair ellen megindították a fizetéseképtelenségi eljárást. Az 1999. február 12-i végzésében a juge commissaire (a fizetéseképtelenségi eljárás lefolytatását felügyelő bírósági ülnök) megállapította az adóigény elkésetttségét, mivel azt nem jelentették be joghatályosan a fizetőképesség helyreállítása iránti eljárás megindításának közzétételét követő 12 hónapon belül.

14. A Véléclair az alapügyben hozzáadottérték-adó visszatérítését kéri. Azt az álláspontot képviseli ugyanis, hogy az utólagosan megállapított behozatali hozzáadottérték-adó a megfelelő összeg előzetesen felszámított adókénti levonására jogosítja.

15. Az adóhatóság ezzel szemben abból indul ki, hogy a behozatali hozzáadottérték-adó levonhatóságának feltétele az adó fizetésére kötelezett személy általi előzetes megfizetés.

16. E körülmények alapján a Conseil d'Etat, amelynek a fellebbezési eljárásban az ügyet el kell bírálnia, a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontja – többek között a csalás veszélyére figyelemmel – lehetővé teszi-e, hogy valamely tagállam a behozatali hozzáadottérték-adó levonásához való jogot alárendelje ezen adó adóalany általi tényleges megfizetésének, amennyiben a behozatali hozzáadottérték-adó alanya és a megfelelő levonás jogosultja, mint ahogy Franciaországban, ugyanaz a személy?

17. A Bíróság előtti eljárásban a Société Véléclair, a francia, a német, a holland és a portugál kormány, valamint az Európai Bizottság vett részt, amelynek során a német, a holland és a portugál kormány csak írásbeli észrevételeket nyújtott be.

### **IV – Jogi értékelés**

18. Előzetesen meg kell állapítani, hogy a jelen tényállást a hatodik irányelv szerint kell megítélni, mivel a tényállás 2006. december 31. előtt, azaz a hozzáadottértékadó-irányelv általi hatályon kívül helyezésének és felváltásának időpontja előtt következett be.

19. Az adólevonási jogot a hatodik irányelv 17. cikke szabályozza. Ahogy a Bíróság már többször hangsúlyozta, e jog esetében a közös hozzáadottértékadó-rendszer szerves részéről van szó.(6) Ennek célja, hogy gazdasági tevékenységük keretében teljesen mentesítse a vállalkozásokat a fizetendő vagy a megfizetett hozzáadottérték-adó alól,(7) és ezért az elvben nem korlátozható.(8) E mechanizmus a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesül.(9) Az adólevonási jog bármilyen korlátozása befolyásolja az adóteher szintjét, és a levonási jogot minden tagállamban hasonlóan kell alkalmazni. Következésképpen az ez alóli kivételek kizárólag az irányelvben kifejezetten rögzített esetekben lehetségesek.(10) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést ezen ítélkezési gyakorlat figyelembevételével kell megválaszolni.

20. A szóban forgóhoz hasonló nemzeti rendelkezés, amely az adólevonási jogot az adó előzetes megfizetésének rendeli alá, szűk határokat szab az adólevonás lehetősége számára.

21. A német, a francia, a portugál és a holland kormány véleménye szerint azonban az irányelv megengedi az ilyen szabályozást. Indokolásként a hozzáadottérték-adó semlegességének elve mellett a csalás ellenkező esetben fennálló veszélyére hivatkoznak. A német, a holland és a portugál kormány ezenkívül az irányelv 23. cikkének második bekezdésével fennálló összefüggésből indul ki. Azt az álláspontot képviselik, hogy az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontja megengedi a tagállamoknak, hogy az adólevonási jogot minden olyan esetben alárendeljék az előzetes megfizetésnek, amelyben a tagállam nem élt a 23. cikk második bekezdésében foglalt lehetőséggel, és következésképpen a behozatali hozzáadottérték-adó már a behozatal időpontjában fizetendő.

22. Nem osztom ezt a véleményt. A következőkben kifejtem, hogy a nyelvtani, a rendszertani és a teleologikus értelmezés –különösen a hozzáadottérték-adó semlegessége elvének figyelembevételével– a francia CGI-ben szereplőhöz hasonló rendelkezésnek az irányelvvel való összeegyeztethetősége ellen szól. A csalás veszélye sem áll fenn, amely más értelmezést követelne meg, ezért az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre végeredményben elvileg nemleges választ kell adni. Ez azonban nem zárja ki azt, hogy az ilyen rendelkezés továbbra is hatályos korábbi rendelkezésként átmenetileg megengedhető legyen.

23. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés vizsgálatát követően a német és a holland kormány érveire tekintettel azt fogom vizsgálni, hogy megszűnik-e az adólevonási jog, ha az állam hozzáadottérték-adóval kapcsolatos igénye megszűnt, vagy már nem érvényesíthető.

#### A – *Nyelvtani értelmezés*

24. Már a szövegből az következik, hogy a francia CGI-ben szereplőhöz hasonló rendelkezés nem egyeztethető össze a hatodik irányelvvel. Az irányelv 17. cikkének (1) bekezdése szerint az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik. Termékimport esetén a levonható adó az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerint „a behozott termékekre belföldön fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó”.

25. Ezt a „hozzáadottérték-adót”, azaz a behozatali hozzáadottérték-adót az állam az irányelv 10. cikkének (3) bekezdése szerint akkor számíthatja fel, amikor a termékeket behozzák, illetve olyan esetekben, amelyekben a behozott termékekre – ahogy a jelen ügyben – vám vonatkozik, amikor a vámköteles tényállás felmerül, és az állam a vámot felszámíthatja. Ezzel egyidejűleg az adóalanynak az irányelv 17. cikkének (1) bekezdése szerint adólevonási joga keletkezik. Sem az irányelv 17. cikkének (1) bekezdése, sem a 17. cikkének (2) bekezdése nem teszi e jog keletkezésének feltételévé azt, hogy az adóalany a behozatali hozzáadottérték-adót már megfizette. Ellenkezőleg, az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontja kifejezetten megelégszik azzal, hogy a behozatali hozzáadottérték-adó csak fizetendő.

26. A „fizetendő vagy megfizetett” megfogalmazás sem enged arra következtetni, hogy a tagállamok – ahogy arra különösen a portugál kormány hivatkozik – e tekintetben választási joggal rendelkeznek. Az irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdésében ugyanis az adólevonási jog eredetének és alkalmazási körének feltételeit pontosan meghatározták. E rendelkezések a végrehajtásukat illetően nem hagynak a tagállamok számára mérlegelési mozgásteret.<sup>(11)</sup> Ezt megerősíti az a körülmény is, hogy a hatodik irányelv ott, ahol szabályozási mozgásteret akar biztosítani a tagállamok számára, ezt kifejezetten kimondja, mint például az irányelv 10. cikke (2) bekezdésének harmadik albekezdésében vagy a 11 B. cikk (6) bekezdésében.

27. A Bíróságnak az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjával kapcsolatos ítélkezési gyakorlata, amely szintén „a fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adóból” indul ki,<sup>(12)</sup> e tekintetben egyértelmű. Csak a közelmúltban döntött úgy a Bíróság, hogy az a) pont esetében az adólevonási jog keletkezése és gyakorlása főszabály szerint nem függ attól, hogy az ügylet fejében járó, hozzáadottérték-adót tartalmazó ellenértéket már megfizették-e, vagy sem.<sup>(13)</sup> Szintén nem bír jelentőséggel az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi értékesítését terhelő hozzáadottérték-adót befizették-e, vagy sem, az államkincstárba.<sup>(14)</sup>

28. Igaz ugyan, hogy – ahogy az eljárásban részt vevő kormányok arra hivatkoznak – az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjának esetében mindig két különböző személy az, aki a hozzáadottérték-adót megfizeti, és aki az adólevonási jogot érvényesíti, a jelen ügyben viszont ugyanarról a személyről van szó. Végző soron azonban mindkét esetben – ténybeli és gazdasági szempontból – ugyanaz lehet az eredmény.

29. Egyrészt – ahogy a német kormány a beadványában említi – az irányelv 21. cikkének 2. pontja alapján termékimport esetében is fennáll a lehetőség, hogy a hozzáadottérték-adó alanya és az adólevonás jogosultja két különböző személy legyen. Ebben az esetben is biztosítani kell azonban, hogy az egyik személy adólevonási jogát a behozatali hozzáadottérték-adó megfizetésének a másik személy általi esetleges elmulasztása ne korlátozza. A helyzet e tekintetben megfelel az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjában foglalt helyzetnek.

30. Gazdaságilag azonban még akkor is hasonló a helyzet az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjában foglalt helyzethez, ha a hozzáadottérték-adó alanya és az adólevonás jogosultja ugyanaz a személy. Az e rendelkezésben szabályozott belföldi ügylet esetében az értékesítőnek<sup>(15)</sup> attól függetlenül be kell fizetnie a

hozzáadottérték-adót az államkincstárba, hogy a vevője a hozzáadottérték-adót tartalmazó vételárat részére már megfizette-e, vagy sem.(16) A szintén adóalany vevő azonban a hozzáadottérték-adónak azt az összegét, amelyet az értékesítője részére fizetnie kell, ténylegesen azonban nem fizetett meg, az állam részére fizetendő adójából közvetlenül levonhatja.(17) Az adólevonás jogosultja számára biztosított, ezzel járó likviditási előnyt az irányelv figyelembe veszi.(18)

31. Szintén nem jár következménnyel azonban az adóalany számára, ha az értékesítő a hozzáadottérték-adót nem fizeti meg.(19) Az adóalany ennek ellenére levonhatja az előzetesen felszámított adót. Következésképpen a jelen ügyhöz hasonló esetben az import azt eredményezheti, hogy az államnak olyan adóösszeget kell visszatérítenie, amelyet még nem szedett be. Az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjából tehát az következik, hogy lehetséges az adóalany számára likviditási előnyöket biztosítani az államkincstár vagy az értékesítő terhére.(20)

32. A helyzetek gazdasági összehasonlíthatósága alapján tehát az a körülmény, hogy az a) pontban szabályozott belföldi ügyletek esetében az adóalany és az adólevonás jogosultja két különböző személy, nem zárja ki az a) pontban foglalt „fizetendő, illetve megfizetett” megfogalmazással kapcsolatos egyértelmű ítélkezési gyakorlatnak a 17. cikk (2) bekezdésének b) pontjában szereplő megfelelő megfogalmazásra való alkalmazását. Az adólevonási jogot ott is már akkor el kell ismerni, ha a behozatali hozzáadottérték-adó csak fizetendő.

#### B – Rendszertani értelmezés

33. Az irányelv rendszere nem követel meg más értelmezést. E tekintetben különösen nem osztom a német, a holland és a portugál kormány azon álláspontját, miszerint a „fizetendő” megfogalmazás csupán azokra az esetekre vonatkozik, amelyekben valamely tagállam él a hatodik irányelv 23. cikkének második bekezdésében foglalt lehetőséggel.

34. A hatodik irányelv 23. cikkének második bekezdése szerint a tagállamok rendelkezhetnek arról, hogy a behozatali hozzáadottérték-adót nem kell a behozatal időpontjában megfizetni, hanem csak a szokásos adóbevallásban kell feltüntetni. Ilyen módon sor kerülhet a behozatali hozzáadottérték-adó és az előzetesen felszámított adó megfelelő összegének közvetlen elszámolására. Az eljárásban részt vevő kormányok álláspontja szerint csak ebben az esetben indokolt, hogy az adólevonási joghoz ne követeljék meg a behozatali hozzáadottérték-adó előzetes megfizetését.

35. Még ha az ezen érvelés alapjául szolgáló érdek érthető is, a hatodik irányelvben nem található támpont arra vonatkozóan, hogy a 17. cikk (2) bekezdésének b) pontjában foglalt „fizetendő” megfogalmazás kizárólag az irányelv 23. cikkének második bekezdése szerinti esetekre vonatkozik.

36. Még az a körülmény sem engedi meg ezt a következtetést, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése b) pontjának előzményrendelkezése, nevezetesen a második hozzáadottértékadó-irányelv(21) 11. cikke (1) bekezdésének b) pontja az adólevonási jog keretében csak a megfizetett hozzáadottérték-adót említi, és ez az irányelv nem tartalmaz a hatodik irányelv 23. cikke második bekezdésének megfelelő rendelkezést.

37. Ezt jelzi különösen az irányelv 18. cikke, amely az adólevonási jog gyakorlásának szabályait rögzíti. Itt ugyanis nem követelik meg, hogy az adóalany igazolja a megfizetést. Az irányelv 18. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerint az adóalanynak sokkal inkább csupán behozatali okmánnyal kell rendelkeznie, amely őt címzettként vagy importőrként tünteti fel, és amelyből a *fizetendő* adóösszeget meg lehet állapítani, vagy amelynek alapján azt *ki lehet számítani*. Következésképpen a tényleges megfizetés sem az adólevonási jog keletkezése, sem pedig annak gyakorlása szempontjából nem bírhat jelentőséggel.

## C – Teleologikus értelmezés

### 1. A semlegesség elve

38. Az adólevonási jog célkitűzése megerősíti az eddigi következtetést. Az adólevonási jognak biztosítania kell, hogy a hozzáadottérték-adó a vállalkozások számára gazdaságilag semleges maradjon.<sup>(22)</sup> A francia kormány véleménye szerint azonban az a tény, hogy valamely adóalany a hozzáadottérték-adó olyan összegét előzetesen felszámított adóként levonja, amelyet ténylegesen még nem fizetett meg, veszélyezteti a semlegességet, mivel az adóalany ezáltal jogosulatlanul gazdagodna.

39. A csupán fizetendő behozatali hozzáadottérték-adó előzetesen felszámított adókénti levonása azonban általában nem eredményez szükségszerűen – legalábbis tartós jellegű – gazdagodást. Ahogy már kifejtettem, az adóalany adólevonási joga mindenesetre átmeneti likviditási hátrányt eredményez az állam számára, amely ugyanígy keletkezhet belföldi ügyletek esetében. Mindkét esetben az államot érintő e likviditási hátránnyal – mintegy kompenzációként – a továbbértékesítésekből származó hozzáadottérték-adó iránti igény áll szemben, amely főszabály szerint már az értékesítés időpontjában keletkezik. Az értékesítőnek a megfelelő összeget attól függetlenül be kell vallania, hogy már beszédte-e a hozzáadottérték-adót tartalmazó vételárat.

40. A jelen ügyet illetően, amelyben az állam az adóigényét a fizetési képtelenség késedelmes bejelentése miatt nem érvényesítheti eredményesen, ki kell emelni, hogy ez az eset nagyon különleges, és ezért nem lehet mérvadó azon teljesen általános kérdés tekintetében, hogy az adólevonási jogot alá lehet-e rendelni a hozzáadottérték-adó előzetes megfizetésének.

41. A hozzáadottérték-adó semlegessége a termékeket importáló vállalkozások számára éppen akkor kerülne veszélybe, ha valamely, a francia CGI-ben szereplőhöz hasonló rendelkezést korlátlanul megengednének. Az adóalanynak ugyanis, legalábbis ha az érintett tagállam nem élne az irányelv 23. cikkének második bekezdésében foglalt lehetőséggel, mindig előre kellene fizetnie. A behozatali hozzáadottérték-adót először a vámhatóságoknál kellene megfizetnie, és csak az esetleg jóval később benyújtandó, az érintett adóztatási időszakra vonatkozó hozzáadottértékadó-bevallásban vonhatná le a megfizetett összeget.

42. Ezzel az adóalany nemcsak likviditási hátrányt szenvedne, hanem más olyan adóalanyokhoz képest is hátrányos helyzetbe kerülne, amelyek a belső piacon vagy belföldön hasonló termékeket szereznek be. Közösségen belüli termékbeszerzés esetén ugyanis az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének d) pontja szerint eleve csak a termékbeszerzés után fizetendő hozzáadottérték-adó és a levonható előzetesen

felszámított adó elszámolására kerül sor. A vállalkozásokat érintő likviditási hátrány e tekintetben teljesen kizárt. Belföldi ügyletek esetében az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerint még az is lehetséges, hogy a hozzáadottértékadó-bevallásban előzetesen felszámított adót vonjanak le, jöllehet egyik alapul szolgáló számlát sem fizették ki, és következésképpen a saját beszerzések hozzáadottérték-adóval történő terhelése még egyáltalán nem következett be.

43. A semlegesség elve tehát az olyan rendelkezés megengedhetősége ellen szól, amely az adólevonást mindig csak a behozatali hozzáadottérték-adó megfizetését követően teszi lehetővé.

## 2. A csalás veszélye

44. A lehetséges adókijátszások, adókikerülések, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat. Nem lehet a közösségi jogi normákra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkozni. Amennyiben az adóhatóság megállapítja, hogy az adólevonási jogot csalárd módon gyakorolták, a hatóság jogosult visszamenőlegesen a levont összegek megfizetését követelni, és a nemzeti bíróságnak meg kell tagadnia az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy ezt a jogot csalárd módon gyakorolták. [\(23\)](#)

45. A termékimportot terhelő hozzáadottérték-adó beszedését illetően azonban nem állapítható meg, hogy itt miért állna fenn általánosságban a csalás fokozott veszélye, amely szükségessé tehetné, hogy az adólevonási jogot *minden* esetben a hozzáadottérték-adó előzetes megfizetésének rendeljék alá. Ahogy a Bizottság és a Vélleclair is jogosan kifejti, a termékeknek az Unióba történő tényleges fizikai beléptetésével a tagállamok számára adott egy könnyen érthető és nyilvánvaló tényállás, amely az adóztatás alapját képezi. A behozatali okmány, amelyet az adóalany az irányelv 18. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerint be kell nyújtania az előzetesen felszámított adó levonásához, és amely őt a hozzáadottérték-adó alanyaként tünteti fel, és legalábbis a fizetendő összeg kiszámítását lehetővé teszi, szintén csökkenti a csalás lehetőségét.

46. Következésképpen a tagállamok által hivatkozott csalás veszélye sem igazolhatja, hogy az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontjában kifejezetten mind a megfizetett, mind pedig a csak fizetendő behozatali hozzáadottérték-adó vonatkozásában előírt adólevonási jogot általánosságban a tényleges megfizetés esetére korlátozzák.

### D – *Közbenső következtetés*

47. Az ismertetett okokból a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé, hogy valamely tagállam a hozzáadottérték-adó levonásához való jogot alárendelje ezen adó adóalany általi tényleges megfizetésnek, mégpedig akkor sem, ha az adóalany és az adólevonás jogosultja ugyanaz a személy.

### E – *Átmeneti rendelkezések*

48. A portugál és a német kormány azonban arra hivatkozik továbbá, hogy az olyan nemzeti rendelkezés, amely a behozatali hozzáadottérték-adó tekintetében az adólevonási jogot alárendeli az adó előzetes megfizetésének, a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontja szerint továbbra is hatályos korábbi rendelkezésként – legalábbis átmenetileg – megengedhető.

49. E rendelkezés szerint a (4) bekezdés szerinti átmeneti időszak alatt a tagállamok továbbra is alkalmazhatják azon rendelkezéseket, amelyek a 18. cikk (2) bekezdésének első albekezdése szerinti egyidejű adólevonás elvétől eltérnek. Ahogy az irányelv 18. cikkének címe jelzi, az érvényesítés időpontjával kapcsolatos kérdés „az adólevonási jog gyakorlásának szabályaihoz” tartozik. Az átmeneti időszak a hatodik irányelv hatálya alatt nem járt le. Mi több, a hozzáadottértékadó-irányelv 372. cikke is úgy rendelkezik, hogy azok a tagállamok, amelyek 1978. január 1-jén a 179. cikk első albekezdésében megállapított azonnali adólevonás elvétől eltérő rendelkezéseket alkalmaztak, továbbra is alkalmazhatják azokat.

50. A CGI 271. cikke az adólevonási jogot alárendeli az adó előzetes megfizetésének. Amennyiben ezt a rendelkezést úgy értelmezzük, hogy az adólevonási jog a megfizetés előtt még csak nem is keletkezik, azt kizárólag az irányelv 17. cikke alapján kell megítélni, amely e jog eredetét és alkalmazási körét szabályozza. Ahogy kifejtettem, az ilyen rendelkezés nem összeegyeztethető az irányelvvvel. A CGI 271. cikkéhez hasonló rendelkezést azonban úgy is lehet értelmezni, hogy az csupán az adólevonási jog gyakorlásának időpontját szabályozza, és ezzel az irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontjával összefüggésben értelmezett 18. cikke (2) bekezdése első albekezdésének hatálya alá tartozik. Bár az ilyen értelmezés az adóalany számára ugyanazzal a következménnyel járna, mintha nem keletkezne adólevonási jog a behozatali hozzáadottérték-adó megfizetése előtt. A joggyakorlás időpontjának későbbre halasztását azonban az irányelv az átmenetileg megtűrt korábbi nemzeti rendelkezés keretében kifejezetten megengedi. A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a CGI 271. cikke II. pontjának 1. alpontja értelmezhető-e úgy, hogy e rendelkezés az adólevonási jog gyakorlását szabályozza az irányelv 18. cikkének értelmében, és hogy e tekintetében olyan korábbi szabályozásról van-e szó, amelyet már 1978. január 1-jén alkalmaztak.

#### F – *Megszűnt vagy már nem érvényesíthető adóigény*

51. A német és a holland kormány a jelen eljárásban végül azt az álláspontot képviseli, hogy még ha elégséges is lenne a csak fizetendő behozatali hozzáadottérték-adó az adólevonási jog keletkezése szempontjából, e jog mindenesetre megszűnne, ha az állam adóigénye megszűnt, vagy már nem érvényesíthető.

52. A holland kormány e tekintetben rámutat arra, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból nem állapítható meg, hogy mi a következménye a késedelmes bejelentés miatti elkészettségnek, azaz, hogy az adótartozás megszűnt-e, vagy csak már nem érvényesíthető. A tárgyaláson a francia kormány úgy nyilatkozott, hogy értelmezése szerint – és nyilvánvalóan a kérdést előterjesztő bíróság értelmezése szerint is – a jelen ügyhöz hasonló esetben az adóigény nem szűnik meg, hanem természetes kötelemmé alakul át. Az igény ezzel továbbra is fennáll, csupán bírósági úton már nem érvényesíthető. Amennyiben az adóalany mégis fizetne, akkor ez a fizetés tehát nem jogalap nélkül történne.

53. Ez a német és a holland kormány által felvetett probléma túlmutat a tulajdonképpeni előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésen. Annak érdekében azonban, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni, szükségesnek tűnik kitérni rá.

54. Ahogy az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontjából következik, „az adóalany jogosult [...] a behozott termékekre belföldön *fizetendő* vagy megfizetett hozzáadottérték-adó[t levonni]”.<sup>(24)</sup> Már a szövegből következik, hogy ahhoz, hogy a (még meg nem fizetett) behozatali hozzáadottérték-adó előzetesen felszámított adóként levonható legyen, nem elégséges, hogy az valamikor fizetendő volt. Sokkal inkább az bír jelentőséggel, hogy a behozatali hozzáadottérték-adó ténylegesen még fizetendő. E tekintetben annak az időpontnak kell relevánsnak lennie, amelyben arról döntenek, hogy az adóalany által érvényesített adólevonási jog ténylegesen fennáll-e. Amennyiben az állam adóigénye ebben az időpontban megszűnt anélkül, hogy teljesült volna, adólevonási jog sem állhat fenn. Ilyen értelmezést követel meg az adólevonási jog azon értelme és célja is, hogy az adóalanyt mentesítsék a hozzáadottérték-adó általi összes gazdasági teher alól.<sup>(25)</sup> Amennyiben az adóteher megszűnik, nincs szükség az adólevonás útján történő mentesítésre.

55. Ezenkívül felmerül a kérdés, hogy a behozatali hozzáadottérték-adó akkor sem tekinthető-e az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében „fizetendőnek”, ha az állam adóigénye – ahogy nyilvánvalóan a jelen ügyben – még fennáll ugyan, azonban már nem érvényesíthető. A válaszadás e kérdésre nem engedhető át az adott nemzeti jog számára. A közös hozzáadottértékadó-rendszer egységes alkalmazásának biztosítása érdekében sokkal inkább az irányelv 17. cikke (2) bekezdése b) pontjának értelmében vett „fizetendő” fogalom autonóm értelmezését kell elvégezni.<sup>(26)</sup>

56. A „fizetendő” fogalom szemantikai tartalma szerint nem zárja ki az olyan értelmezést, hogy az az állami adóigény jogi érvényesíthetőségét feltételezi. Az adólevonási jog értelme és célja szerint az ilyen értelmezés éppen hogy szükségesnek tűnik. Ahogy az állam adóigényének megszűnése esetén, úgy ezen igény érvényesíthetőségének hiányában szintén nem szükséges az adóalanyt valami olyan alól mentesíteni, amit ténylegesen nem is kell viselnie.

57. A közös hozzáadottértékadó-rendszer egységes alkalmazásának szükségessége is ilyen értelmezés mellett szól. Amennyiben ugyanis a jelen ügghöz hasonló esetben jelentőséggel bírna, hogy a nemzeti fizetésképtelenségi jog milyen jogkövetkezményt ír elő valamely adóigény késedelmes bejelentése esetére, ez a hasonló tényállásokra történő egységes alkalmazás nem lenne biztosított.

58. Az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti „fizetendő” fogalmat ezért úgy kell értelmezni, hogy az azt feltételezi, hogy az adóalanynak jogilag érvényesíthető kötelezettsége van a hozzáadottérték-adó azon összegének megfizetésére, amelynek levonását kéri. Amennyiben ez hiányzik, az adóalanyt nem illetheti meg adólevonási jog a még meg nem fizetett behozatali hozzáadottérték-adó tekintetében.

## V – Véggkövetkeztetések

59. Azt javaslom tehát a Bíróságnak, hogy a Conseil d'Etat előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésére a következő választ adja:

- 1) A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének b) pontja nem teszi lehetővé, hogy valamely tagállam a hozzáadottérték-adó levonásához való jogot alárendelje ezen adó adóalany általi tényleges megfizetésének, mégpedig akkor sem, ha az adóalany és az adólevonás jogosultja ugyanaz a személy. A hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontjában foglalt feltételek mellett azonban a tagállamok átmenetileg megtarthatnak ilyen rendelkezéseket.
- 2) A hozzáadottérték-adó a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése b) pontjának értelmében csak akkor fizetendő, ha az adóalanynak jogilag érvényesíthető kötelezettsége van a hozzáadottérték-adó azon összegének megfizetésére, amelynek levonását kéri. Amennyiben ez hiányzik, az adóalanyt nem illetheti meg adólevonási jog a még meg nem fizetett behozatali hozzáadottérték-adó tekintetében.

---

1 – Eredeti nyelv: német.

---

2 – 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv vagy irányelv).

---

3 – A 17. cikk (2) bekezdésének b) pontjában.

---

4 – Ezt ugyan a Société Véléclair a Bíróság előtti eljárásban vitatta, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint azonban e tekintetben az alapeljárásokban ítélező bíróságok megállapításáról van szó, amelyet következőképpen az itt elvégzendő értékelés során alapul kell venni.

---

5 – A fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) 1. cikkének 22. pontja illesztette be.

---

6 – Lásd a C-62/93. sz. BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-1883. o.) 18. pontját, a C-414/07. sz. Magoora sp. zo. o. ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-10921. o.) 28. pontját és a C-274/10. sz., Bizottság kontra Magyarország ügyben 2011. július 28-án hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 43. pontját.

---

7 – A C-37/95. sz. Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-1. o.) 15. pontja, a C-90/02. sz. Bockemühl-ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-3303. o.) 39. pontja és a C-174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10567. o.) 27. pontja.

---

8 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Magoora sp. zo. o. ügyben hozott ítélet 28. pontja, a C-368/09. sz. Pannon Gép Centrum ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé)

37. pontja és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 43. pontja.

---

[9](#) – A 6. lábjegyzetben hivatkozott BP Soupergaz ügyben hozott ítélet 18. pontja, a C-392/09. sz. Uszodaépítő-ügyben 2010. szeptember 30-án hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 34. pontja és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 43. pontja.

---

[10](#) – A 6. lábjegyzetben hivatkozott BP Soupergaz ügyben hozott ítélet 18. pontja és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Magoora sp. zo. o. ügyben hozott ítélet 28. pontja; lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 52. pontját is.

---

[11](#) – A 6. lábjegyzetben hivatkozott BP Soupergaz ügyben hozott ítélet 35. pontja, a C-33/03. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-1865. o.) 16. pontja és a C-74/08. sz. PARAT Automotive Cabrio ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-3459. o.) 32. pontja.

---

[12](#) – Más nyelvi változatokban, például a francia, az angol vagy az olasz nyelvű változatban az a) és a b) pont megfogalmazása egyébként e tekintetben szó szerint azonos: „la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquitée”, „value added tax due or paid”, „l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta”.

---

[13](#) – A 6. lábjegyzetben hivatkozott Európai Bizottság kontra Magyar Köztársaság ügyben 2011. július 28-án hozott ítélet 48. pontja.

---

[14](#) – A C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-483. o.) 54. pontja, és a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-6161. o.) 49. pontja.

---

[15](#) – Ez alatt az a vállalkozás értendő, amelytől az adóalany valamely olyan szolgáltatást vesz meg, amely után a vételárral együtt hozzáadottérték-adót fizet.

---

[16](#) – Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 46. pontját. Jóllehet az adóalany általi megfizetés végleges elmulasztása esetén tekintetbe jön az értékesítő által fizetendő adó módosítása, lásd a hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdését. Ez a módosítás azonban a tagállamok számára fakultatív rendelkezésnek minősül.

---

[17](#) – Köztudott, hogy ez különösen a kis- és közepes méretű üzemek számára jelent problémát. A Bizottság már a „Greenpaper on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system” (SEC (2010) 1455., 43. és azt követő oldal) kísérő dokumentumában foglalkozott ezzel a témával. Ebben lehetséges megoldásként azt veszi fontolóra, hogy az adólevonást csak az előzetesen felszámított adó tényleges megfizetését követően engedjék meg. A hatodik irányelvben foglalt hatályos szabályozás azonban erről a lehetőségről nem rendelkezik.

---

[18](#) – A megfizetés végleges elmulasztása esetén az irányelv főszabály szerint még az adólevonási jog módosítását sem írja elő, lásd az irányelv 20. cikke (1) bekezdése b) pontjának első mondatát. Mindenesetre a tagállam kérésére ez elvégezhető, lásd az irányelv 20. cikke (1) bekezdése b) pontjának második mondatát.

---

[19](#) – Lásd a 14. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

---

[20](#) – Lásd továbbá Ben Terra/Julie Kajus, Introduction to European VAT, 2011, Volume 1, 17.2. fejezet, 1000. o.

---

[21](#) – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 71., 1967.4.14., 1303. o.).

---

[22](#) – A C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-1361. o.) 24. pontja, a C-465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4357. o.) 34. pontja és a C-277/09. sz. RBS Deutschland Holdings ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 38. pontja.

---

[23](#) – A C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1609. o.) 68–71. pontja, és a 14. lábjegyzetben hivatkozott Kittel-ügyben hozott ítélet 54. és azt követő pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

---

[24](#) – Kiemelés csak itt.

---

[25](#) – Lásd a 7. és a 22. lábjegyzetben hivatkozott ítéleteket.

---

[26](#) – Lásd a C-433/08. sz. Yaesu Europe ügyben 2009. december 3-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-11487. o.) 18. pontját és a C-540/09. sz. Skandinaviska Enskilda Banken ügyben 2011. március 10-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 19. pontját.