

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2018. november 21.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadórendszer – 2006/112/EK irányelv – A 167., 168., 178. és 273. cikk – A levonási jog terjedelme – Számlák hiánya – Igazságügyi szakértői vélemény igénybevétele – A levonási jog bizonyításának terhe – Az adósemlegesség és az arányosság elve”

A C-664/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel Alba Iulia (gyulafehérvári ítélőtábla, Románia) a Bírósághoz 2016. december 21-én érkezett, 2016. november 10-i határozatával terjesztett el a

Lucrețiu Hadrian Vădan

és

az **Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**,

a **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz, a hetedik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, K. Jürimäe, C. Lycourgos, Juhász E. (előadó) és C. Vajda bírák,

főtanácsnok: E. Tanchev,

hivatalvezető: Illéssy I. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. január 31-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– L. H. Vădan képviseletében M. Bejenaru-Drăgoș, C. D. Căbleșan, C. A. Păun, T. V. Căpușan, D. Feldrihan és D. F. Pascu ügyvédek,

– a román kormány képviseletében C. R. Canțar, O. C. Ichim, E. Gane és C. M. Florescu, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal, G. D. Balan és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2018. május 30?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv), különösen 167., 168., 178. és 273. cikkének, valamint a hozzáadottérték?adó (h?a) semlegessége elvének és az arányosság elvének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Lucre?iu Hadrian V?dan és az Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor (nemzeti adóhatóság – panaszok elbírálásával foglalkozó f?igazgatóság, Románia), valamint a Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bra?ov – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Alba (brassói regionális költségvetési f?igazgatóság – Fehér megyei közpénzügyi hatóság, Románia) között annak tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?, hogy az alapügy felperesével szemben azon okból tagadták meg a h?a levonásához való jogát a saját tevékenységeihez felhasznált termékek és szolgáltatások tekintetében, hogy nem tudta bemutatni az e termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számlákat.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv „Adólevonás” cím? X. címe tartalmazza „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” elnevezés? 1. fejezetet, amely a 167.?172. cikket foglalja magában. Az említett 167. cikk ekképp rendelkezik:

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

4 Ezen irányelv 168. cikke értelmében:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend? adó összegéb?l levonni a következ? összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett héát;

[...]

5 E X. címnek „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” elnevezés? 4. fejezete a héairányelv 178–183. cikkét foglalja magában. Az említett 178. cikk el?írja:

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

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelel?en kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]"

6 Ezen irányelv 179. cikke ekképp rendelkezik:

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

A tagállamok azonban megkövetelhetik, hogy a 12. cikkben említett eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyok adólevonási jogukat csak az értékesítés időpontjában gyakorolják.”

7 Az említett irányelvnek „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” című XI. címe tartalmazza „Az adózó nyilvántartása” című 2. fejezetet, amely ezen irányelv 213–216. cikkét foglalja magában. Az említett 213. cikk (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését.”

[...]"

8 E XI. címnek a számlázásra vonatkozó 3. fejezete a hűairányelv 217–240. cikkét tartalmazza. Ezen irányelv 220. cikke elírja:

„Minden adóalany köteles biztosítani, hogy az alábbi esetekben saját maga, vagy az, akinek részére a terméket értékesíti, illetve a szolgáltatást nyújtja, vagy egy, az adóalany nevében és megbízásából eljáró harmadik fél számlát bocsásson ki:

1) másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]"

9 Ezen irányelv 226. cikke értelmében:

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

1) a számla kibocsátásának dátuma;

2) a számlát egyedileg azonosító, egy vagy több számsorból álló sorszám;

3) a 214. cikkben említett hűadóazonosítószám, amelynek felhasználásával az adóalany a termékértékesítéseket vagy a szolgáltatásnyújtásokat végezte;

4) a megrendelőnek a 214. cikkben említett hűadóazonosítószáma, amelynek felhasználásával számára azon termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végeztek, amely esetében az adófizetésre kötelezett, vagy amelynek felhasználásával a 138. cikk értelmében értékesítettek számára termékeket;

5) az adóalany és a vevő (megrendelő) teljes neve és címe;

- 6) az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege;
- 7) a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének dátuma, vagy a 220. cikk 4. és 5. pontjában említett előleg átadásának (átutalásának) dátuma, amennyiben ezt a dátumot meghatározták, és az eltér a számla kiállításának dátumától;
- 8) az adó alapja adómértékenként vagy adómentességenként, a hía nélküli egységár, valamint az esetleges levonások, árengedmények vagy visszatérítések, ha az egységár ezeket nem tartalmazza;
- 9) az alkalmazott híaadómérték;
- 10) a fizetendő hía összege, kivéve ha olyan különös szabályozást alkalmaznak, amely esetében ez az irányelv kizárja az adat feltüntetését;

[...]

10 Az említett XI. címnek „Az adó nyilvántartása” című 4. fejezete az említett irányelv 241–249. cikkét tartalmazza. Ezen irányelv 242. cikke ekképp rendelkezik:

„Minden adóalany megfelelően részletes nyilvántartást vezet a hía alkalmazásának és adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében.”

11 A híaírányelv 244. cikke értelmében:

„Minden adóalany biztosítja a saját maga által, a vevő (megrendelő) által vagy harmadik fél által az adóalany nevében és megbízásából kiállított számlák egy példányának, illetve minden kapott számla megőrzését.”

12 Ezen irányelv 250. cikke, amely ugyanezen XI. címnek a bevallásokra vonatkozó 5. fejezetében található, (1) bekezdésében a következőket írja elő:

„Minden adóalanynak híabevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.”

13 Az említett irányelv XI. címének 7. fejezetében az irányelv 273. cikke ekképp rendelkezik:

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

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A román jog

14 A 2003. december 23-ⁱⁱ Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adójogi törvénykönyvről szóló, 571/2003. sz. törvény, a *Monitorul Oficial al României* 927. számának I. része; a továbbiakban: adótörvénykönyv) 127. cikke elⁱⁱírja:

„(1) Adóalany az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) A jelen cím értelmében a gazdasági tevékenység a termelⁱⁱk, a kereskedⁱⁱk, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelⁱⁱipari és mezⁱⁱgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékⁱⁱ tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minⁱⁱsül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történⁱⁱ hasznosítása.

[...]

15 E törvénykönyv 145. cikke a következⁱⁱket írja elⁱⁱ:

„1) Az adólevonás joga abban az idⁱⁱpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége.

2) Minden adóalany jogosult a beszerzéseket terhelⁱⁱ héa levonására, ha ezen utóbbiakat a következⁱⁱ tevékenységek céljára használják fel:

a) adóköteles tevékenységek

[...]

16 Az említett törvénykönyv 146. cikke értelmében:

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

a) a részére valamely adóalany által értékesített vagy értékesítendⁱⁱ termékek, illetve nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatások vonatkozásában fizetendⁱⁱ vagy megfizetett adóhoz a 155. cikk (5) bekezdése szerinti adatokat magában foglaló számlával kell rendelkeznie.

[...]

17 A Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (az adójogi törvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény alkalmazása szabályainak megerⁱⁱsítéséről szóló, 44/2004. sz. kormányrendelet; a *Monitorul Oficial al României* 2004. február 6-ⁱⁱ 112. számának I. része) VI. címében található 46. pontja 2007. január 1-ⁱⁱjén a következⁱⁱket írta elⁱⁱ:

„(1) Az adólevonás kizárólag az adójogi törvénykönyv 146. cikkének (1) bekezdése szerinti eredeti, illetve a termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó olyan egyéb dokumentumokkal igazolható, amelyek tartalmazzák legalább az adójogi törvénykönyv 155. cikkének (5) bekezdésben meghatározott adatokat, a 78. pont szerinti egyszerⁱⁱsített számlák kivételével. Az eredeti igazoló dokumentum elvesztése, ellopása vagy megsemmisülése esetén a kedvezményezett kérheti az értékesítⁱⁱtől/szolgáltatótól a számla másolatának kibocsátását, amelyen az jelzi, hogy az az eredeti számla helyébe lép.

[...]

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

- 18 L. H. V?dan román állampolgár 90 lakásból álló, 16 családi ház és társasházi ingatlan által alkotott lakóparkprojektet valósított meg, amely lakópark építését 2006. június 6?a és 2008. szeptember 8?a között végezték el. Ezen id?szakban ezenfelül több földterülettel is rendelkezett, amelyek közigazgatási engedélyeztetési eljárás alatt álltak, családi házak építése céljából.
- 19 L. H. V?dan 29 ingatlanügyletet bonyolított le 2006?ban, illetve 70 ingatlanügyletet 2007 és 2009 között. Építési telkeket is értékesített 2008 és 2009 között. Ezen ügyletek összértéke 19 234 596 román lej (RON) (mintegy 4 104 163 euró) volt.
- 20 Mivel az alapügy felperesének forgalma 2006 júniusától meghaladta a héamentesség törvényes fels? határát, az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy adóalannyá vált, következésképpen mint ilyen, 2006. augusztus 1?jét?l kezd?d?en köteles lett volna a héanyilvántartásba való vételét kérni.
- 21 Mivel H. L. V?dan egyáltalán nem kérte a héanyilvántartásba vételét, és adóbevallást sem nyújtott be az adóhatósághoz, a Direc?ia General? a Finan?elor Publice Alba (Fehér megyei általános pénzügyi f?igazgatóság, Románia) az 59/28.01.2011 sz. adómegállapítási határozattal 3 071 069 RON (mintegy 655 286 euró) összeg megfizetésére kötelezte a 2006. augusztus 1?je és 2009. december 31?e közötti id?szak tekintetében fizetend? héa jogcímén, kamat jogcímén 2 476 864 RON (mintegy 528 498 euró) megfizetésére, illetve a késedelmi pótléknak megfelel? 460 660 RON (98 292 euró) megfizetésére. A behajtandó teljes összeg 6 008 593 RON?t (mintegy 1 282 077 euró) tett ki.
- 22 H. L. V?dan a közigazgatósági hatóság el?tt vitatta ezen utólagos adómegállapítás összegét, amely hatóság 2011. augusztus 19?i határozatával részben helyt adott kérelmeinek, és az utólagos adómegállapítás teljes összegét 5 735 741 RON?ra (1 223 858 euró) csökkentette, amelyb?l 2 909 546 RON (620 821 euró) volt a héa, 2 389 763 RON (509 913 euró) a késedelmi kamat, illetve 436 432 RON (93 123 euró) a késedelmi pótlék.
- 23 H. L. V?dan az említett adómegállapítási határozat és a 2011. augusztus 19?i határozat megsemmisítésére irányuló keresetet nyújtott be a Curtea de Apel Alba Iuliához (gyulafehérvári ítél?tábla, Románia).
- 24 E tekintetben arra hivatkozott, hogy nem az ? feladata lett volna, hogy adóalanyként a héanyilvántartásba vételét kérelmezze, illetve hogy bármiféle nyilvántartást vezessen, mivel az általa végzett beszerzések során megfizette ezt az adót, és soha nem számított fel héát vásárlóival szemben.
- 25 A Curtea de Apel Alba Iulia (gyulafehérvári ítél?tábla) 42/2013. számú ítéletével elutasította az alapügy felperesének valamennyi követelését.
- 26 2014. december 3?án hozott ítéletében az Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (legf?bb semmít?? és ítél?szék, Románia) azon indokkal, hogy a Curtea de Apel Alba Iulia (gyulafehérvári ítél?tábla) tévesen tagadta meg az adóalany héalevonási jogának alkalmazását, megsemmisítette ez utóbbi bíróság ítéletét, és az ügyet újbóli tárgyalásra visszautalta hozzá.
- 27 E tekintetben az Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (legf?bb semmít?? és ítél?szék) úgy ítélte meg, hogy az ítél?tábla, miután megállapította, hogy H. L. V?dan héalevonási joggal rendelkezett azon tény okán, hogy hivatalból a héanyilvántartásba vették, tévesen vélte úgy, hogy H. L. V?dan nem hivatkozhatott bizonyos dokumentumokra, nevezetesen a két szakért?i

vélemény következtetéseire, mégpedig azon okból, hogy nem mutatta be az értékesített épületekre vonatkozó termékbeszerzéssel és igénybe vett szolgáltatásokkal kapcsolatos dokumentumok eredeti példányait, jöllehet az e bírósághoz benyújtott keresetében el?adta, hogy nem áll módjában bemutatni e dokumentumokat.

28 Az említett bíróság azt is felróta az ítéltáblának, hogy tartózkodott annak értékelésétől, hogy a levonható hea összegét meg lehetett-e volna határozni az eredeti számláktól eltér? más dokumentumokkal is „az elvégzett gazdasági ügyletek valódisága elvének érvényesítése és a túlzott alakszer?ség elkerülése” céljából. E tekintetben kiemelte, hogy a szóban forgó ingatlanok épít?i által nyújtott szolgáltatásokra és elvégzett munkákra vonatkozó dokumentumok szintén relevánsak lehetnek.

29 A Curtea de Apel Alba Iulia (gyulafehérvári ítéltábla) el?adja, hogy az Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (legf?bb semmít?? és ítéltszék) ítéletét követ?en H. L. V?dan az eljárás során benyújtott egy, a Camera Notarilor Publici Bucure?tinek (bukaresti közjegyz?i kamara, Románia) címzett 2008. február 15?i levelet, amelyben a nemzeti adóigazgatóság úgy értelmezte az adótörvénykönyv rendelkezéseit, hogy azokat alkalmazni kell azokra a héanyilvántartásba nem vett természetes személyekre, akik 2008. január 1?jét követ?en új épületeket, épületrészeket vagy építési telkeket értékesítettek. E tekintetben H. L. V?dan azt állítja, hogy 2006 és 2008 között egyetlen természetes személy sem kérhette, hogy heaalanyként vegyék nyilvántartásba, ráadásul nem volt számlakibocsátási kötelezettség, a számlákat a pénztárgépes nyugták helyettesítették, amelyek a felhasznált tinta rossz min?sége miatt mára már olvashatatlanná váltak.

30 El?zetes döntéshozatalra utaló határozatában a Curtea de Apel Alba Iulia (gyulafehérvári ítéltábla) rámutat, hogy az el?tte folyó eljárásban az a kérdés, hogy egy olyan ingatlanfejleszt?, aki nem tett el?zetes lépéseket az illetékes adóhatóságnál, nem kérte héanyilvántartásba vételét, jöllehet erre köteles lett volna, és aki nem vezetett könyvelést, jogosult-e levonni az értékesített épületekbe befektetett összegeknek megfelel? héát olyan körülmények között, amikor nem tud bemutatni adójogi bizonylatokat, a benyújtott egyéb dokumentumok olvashatatlanok, következésképpen nem elégségesek a levonási jog fennállásának és terjedelmének megállapításához.

31 E bíróság a Bíróság 2015. július 9?i Salomie és Olteanítéletére (C?183/14, EU:C:2015:454) hivatkozva arra keresi a választ, hogy a héasemlegesség elvének alkalmazása lehet?vé teszi-e a levonási jog gyakorlását, amennyiben az alapügyben fennállókhhoz hasonló körülmények között – els?sorban – a természetes személyeknek címzett számlák kiállítása eredetileg nem volt kötelez?, az adóalany pedig nem képes a számlák bemutatására, illetve hogy az arányosság elvével ellentétes-e egy olyan intézkedés, amelynek joghatása a héalevonási jog ilyen körülmények között történ? korlátozása.

32 Ha ezeket az elveket úgy kellene értelmezni, hogy azok lehet?vé teszik egy adóalany számára, hogy anélkül vonhassa le a héát, hogy egyébként be tudná mutatni a vonatkozó számlákat, a Curtea de Apel Alba Iulia (gyulafehérvári ítéltábla) arra keresi a választ, hogy e jog biztosítható-e – a jelen ügyben – egy, a bíróság által megrendelt igazságügyi szakért?i véleménnyel történ? közvetett becsléssel, a szakért?nek azt a feladatot adva, hogy az azon épületek felépítéséhez szükséges elvégzett munkák és az adóalany által alkalmazott munkaer? mennyisége alapján határozza meg a levonható hea összegét, amelyeket ez utóbbi értékesített.

33 E tényez?k összességére figyelemmel a Curtea de Apel Alba Iulia (gyulafehérvári ítéltábla) úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Lehet-e úgy értelmezni általánosságban a [héairányelvet], és különösen a 167., 168., 178.,

179. és 273. cikkben foglalt rendelkezéseket, valamint az arányosság és a héasemlegesség elvét, hogy azok lehetővé teszik a héalevonási jog anyagi jogi feltételeit teljesítő adóalany részére, hogy élhessen e levonási jogával abban az esetben is, ha az alapeljárás tárgyát képező jogvitához hasonló különös esetben az adóalany nem tudja számlák benyújtásával bizonyítani a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás tekintetében elzárólagosan felszámított összegeket?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén, értelmezhető-e úgy a [héairányelv], valamint az arányosság és a héasemlegesség elve, hogy a héalevonási jog terjedelmének meghatározásához elfogadható és megfelelő intézkedésnek minősül azon közvetett értékelés (igazságügyi szakértői vélemény igénybevétele), amelyet független szakértő folytat le a szakértői véleményből eredő, építkezéssel összefüggő munka/munkaerő mennyisége alapján, abban az esetben, ha a termékértékesítést (építési anyagok) és a szolgáltatásnyújtást (az épületek felépítéséhez szükséges munkaerő) héaalanyok teljesítik?”

Az elzárólagos döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

34 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a Bíróság az uniós jog értelmezésére kizárólag a jognak az új tagállamban az Európai Unióhoz történő csatlakozásakor kezdődő alkalmazása tekintetében rendelkezik hatáskörrel (2017. május 11-i Eximiani végzés, C-286/16, nem tették közzé, EU:C:2006:368, 12. pont).

35 Így módon a Bíróságnak csak annyiban van hatásköre arra, hogy választ adjon a kérdést elterjesztő bíróság kérdéseire, amennyiben azok a 2007. január 1-jét, azaz Romániának az Unióhoz való csatlakozása időpontját követően elvégzett héaköteles ügyletekre vonatkoznak.

36 Két kérdésével, amelyeket célszerű együtt vizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvet, különösen annak 167. és 168. cikkét, 178. cikkének a) pontját, illetve 179. cikkét, valamint a héasemlegesség és az arányosság elvét, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között egy olyan adóalany, aki számlák vagy egyéb más dokumentumok benyújtásával nem tudja bizonyítani az elzárólagosan felszámított héa összegét, jogosult a héa levonására kizárólag a nemzeti bíróság által megrendelt szakértői véleményből következő becslés alapján.

37 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a héalevonási jog a közös héarendszer egyik alapelvét képezi, amely főszabály szerint nem korlátozható, és az adóalany által teljesített ügyleteket terhelő elzárólagosan felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 E rendszernek az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer tehát minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy maguk az említett tevékenységek héakötelesek (2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 A héairányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. Az e jog keletkezéséhez megkövetelt anyagi jogi feltételeket ezen irányelv 168. cikkének a) pontja sorolja fel. Ennek megfelelően, e jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az említett irányelv értelmében vett adóalany legyen, másrészt pedig, hogy az említett jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat elb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa (2016.

szeptember 15-ii Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 A levonási jog formai követelményeit illetően a héairányelv 178. cikkének a) pontjából az következik, hogy az adóalanynak az ezen irányelv 226. cikke szerint kiállított számlával kell rendelkeznie (2016. szeptember 15-ii Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Márpedig a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a héasemlegesség alapvető elve megköveteli, hogy az elztesen felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi feltételek teljesülnek, még ha egyes alaki feltételeknek nem is tesznek eleget az adóalanyok. Ebből következően az adóhatóság nem tagadhatja meg a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy valamely számla nem felel meg az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában megkövetelt feltételeknek, ha rendelkezésére áll minden, annak ellenőrzéséhez szükséges adat, hogy az e jogra vonatkozó anyagi jogi feltételek teljesülnek-e (2016. szeptember 15-ii Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 42. és 43. pont).

42 Ennek megfelelően a számlák bemutatása formai követelményének szigorú alkalmazása sérti a semlegesség és az arányosság elvét, mivel ez azzal a hatással járna, hogy aránytalanul akadályozná az adóalanyt abban, hogy az ügyleteivel kapcsolatos adósemlegességet érvényesítse.

43 Mindazonáltal a héalevonást kérelmező adóalanynak kell bizonyítania, hogy megfelel az annak érvényesítéséhez elírt feltételeknek (2016. szeptember 15-ii Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Ennek megfelelően az adóalanynak objektív bizonyítékokat kell szolgáltatnia a tekintetben, hogy elztesen ténylegesen adóalanyoktól szerzett be termékeket, illetve azok nyújtottak számára szolgáltatásokat saját héaköteles tevékenységeinek végzéséhez, és azok vonatkozásában ténylegesen megfizette a héát.

45 E bizonyítékok közé tartozhatnak többek között az olyan beszállítók és szolgáltatók birtokában lévő dokumentumok, akikől az adóalany olyan termékeket szerzett be, illetve szolgáltatásokat vett igénybe, amelyek vonatkozásában megfizette a héát. A valamely nemzeti bíróság által megrendelt szakértői véleményből következő becslés adott esetben kiegészítheti az említett bizonyítékokat, illetve megerősítheti hitelességüket, de nem helyettesítheti azokat.

46 A jelen ügyben az elztes döntéshozatalra utaló határozatban eladottakból az tnik ki, hogy H. L. Vdan, mivel nem tudott számlákat bemutatni, más, egyébként olvashatatlan dokumentumokat nyújtott be, amelyek a kérdést elterjesztő bíróság szerint nem elégségesek a levonási jog fennállásának és terjedelmének megállapításához.

47 Az alapügyben szereplőkhöz hasonló igazságügyi szakértői véleményt mint bizonyítékot illetően e bíróság eladja, hogy a szakértőnek az volt a feladata, hogy határozza meg a levonható héa összegét az azon épületek felépítéséhez szükséges elvégzett munkák és az adóalany által alkalmazott munkaerő mennyisége alapján, amelyeket ez utóbbi értékesített. E tekintetben mindazonáltal ki kell emelni, hogy egy ilyen szakértői vélemény nem állapíthatja meg, hogy H. L. Vdan ténylegesen megfizette ezt az adót az ezen épületek felépítése céljából elztesen elvégzett munkák vonatkozásában.

48 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az elterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet, különösen annak 167. és 168. cikkét, 178. cikkének a) pontját,

illetve 179. cikkét, valamint a héasemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között egy olyan adóalany, aki számlák vagy egyéb más dokumentumok benyújtásával nem tudja bizonyítani az elzetsesen felszámított hía összegét, nem jogosult a hía levonására kizárólag a nemzeti bíróság által megrendelt szakértői véleményből következő becslés alapján.

A költségekről

49 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet, különösen annak 167. és 168. cikkét, 178. cikkének a) pontját, illetve 179. cikkét, valamint a hozzáadottértékadó (hía) semlegességének elvét és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között egy olyan adóalany, aki számlák vagy egyéb más dokumentumok benyújtásával nem tudja bizonyítani az elzetsesen felszámított hía összegét, nem jogosult a hía levonására kizárólag a nemzeti bíróság által megrendelt szakértői véleményből következő becslés alapján.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.