

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2018. április 12.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 63., 167., 168., 178–180., 182. és 219. cikk – Az adósemlegesség elve – A héalevonási jog – A nemzeti jogszabályban e jog gyakorlására előírt határidő – Az államnak megfizetett és az eredeti számlákat egy utólagos adómegállapítást követően helyesbítő dokumentumok tárgyát képező kiegészítő héa levonása – E határidő kezdő időpontja”

A C-8/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supremo Tribunal de Justiça (legfelsőbb bíróság, Portugália) a Bírósághoz 2017. január 9-én érkezett, 2017. január 2-i határozatával terjesztett elő

a **Biosafe – Indústria de Reciclagens SA**

és

a **Flexipiso – Pavimentos SA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, C. Toader és E. Jarašinas (előadó) bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Biosafe – Indústria de Reciclagens SA képviselőjében M. Torres és A. G. Schwalbach advogados,
- a portugál kormány képviselőjében L. Inez Fernandes, M. Figueiredo és R. Campos Laires, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2017. november 30-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerl 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) 63., 167., 168., 178–180., 182. és 219. cikkének, valamint az adósemlegesség elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Biosafe – Indústria de Reciclagens SA (a továbbiakban: Biosafe) és a Flexipiso – Pavimentos SA (a továbbiakban: Flexipiso) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el, hogy ez utóbbi megtagadta azon kiegészít hozzáadottértékadó (héa) Biosafe-nek való megtérítését, amelyet az egy utólagos adómegállapítást követően fizetett meg.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 63. cikke a következőket írja el:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az idpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

4 Ezen irányelvnek az adólevonásra vonatkozó X. címe tartalmazza „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” elnevezés 1. fejezetet, amely annak a 167–172. cikkéből áll. E 167. cikk a következőképpen rendelkezik:

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

5 Az említett irányelv 168. cikke a következőket írja el:

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

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

[...]

6 E X. címnek „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” elnevezés 4. fejezete a héairányelv 178–183. cikkét foglalja magában. Ezen irányelv 178. cikke értelmében:

„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 megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]

7 Ezen irányelv 179. cikke a következőket írja el:

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

[...]

8 Az említett irányelv 180. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok engedélyezhetik az adóalany számára, hogy – amennyiben ez nem történt meg – később éljen a 178. és 179. cikk szerinti adólevonási jogával.”

9 Ugyanezen irányelv 182. cikke szerint „[a] 180. és 181. [cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg”.

10 A héairányelv 219. cikke a következőképpen szól:

„Számlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, vagy módosítja azt.”

A portugál jog

11 A Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (hozzáadottértékadóról szóló törvénykönyv) alapügyben alkalmazandó változatának (a továbbiakban: CIVA) „Az adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség keletkezése” című 7. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A következő bekezdés rendelkezéseinek sérelme nélkül az adófizetési kötelezettség keletkezésének és az adó felszámíthatóságának időpontja:

a) A termékértékesítésnél az az időpont, amikor a terméket a beszerző rendelkezésére bocsátják.

[...]

12 E törvénykönyv 8. cikke a következőképpen szól:

„(1) Az előző cikkben foglaltak sérelme nélkül, ha a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás számla vagy azzal egyenértékű dokumentum kibocsátását eredményezi, a 29. cikk alapján adókötelezettség keletkezik:

a) a számla vagy az azzal egyenértékű dokumentum kibocsátására előírt határidő betartásával a kibocsátásuk időpontjában.

[...]

13 A CIVA „Adólevonási jog” elnevezésű 19. cikkének (2) bekezdése a következőket írja elő:

„Csak az adóalany nevére kiállított és annak birtokában lévő alábbi dokumentumokon feltüntetett adó biztosítja adólevonási jogot:

a) a jogszerűen kibocsátott számlák és azzal egyenértékű dokumentumok;

[...]

14 A CIVA 22. cikkének (1) bekezdése értelmében:

A levonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik a 7. és 8. cikk rendelkezései alapján, mégpedig az adóalany adóköteles tevékenységei után valamely bevallási időszakban fizetendő adó teljes összegéből az ugyanezen időszak alatt felszámított levonható adó összegének a levonásán keresztül.”

15 A CIVA 29. cikkének (7) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Akkor is fennáll a számla vagy az azzal egyenértékű dokumentum kibocsátásának kötelezettsége, ha valamely tevékenység adóalapja vagy a vonatkozó adó bármely ok miatt, beleértve a pontatlanságot, módosul.”

16 A CIVA 36. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy az e törvénykönyv 29. cikkében hivatkozott számlát vagy az azzal egyenértékű dokumentumot legkésőbb annak 7. cikke szerinti adófizetési kötelezettség keletkezésének az időpontját követő ötödik munkanapon kell kibocsátani. A még nem teljesített termékátruházásra vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó kifizetések esetén azonban az igazoló dokumentum kibocsátásának időpontja mindig megegyezik az említett összeg jóváírásának időpontjával.

17 A CIVA 37. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A megfizetett adó összegét hozzá kell adni a számla vagy az azzal egyenértékű dokumentum értékéhez, hogy azt az áruk beszerzése vagy a szolgáltatások igénybevétele követelni lehessen.”

18 A CIVA 79. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az adóköteles termékek beszerzése vagy az adóköteles szolgáltatások igénybevétele, aki a 2. cikk (1) bekezdésének a) pontjában hivatkozott adóalany, ilyen minőségben jár el és mentességben nem részesül, a szállítóval együtt egyetemlegesen felel az adó megfizetéséért, ha a 29. cikk alapján kötelezően kibocsátandó számlát vagy az azzal egyenértékű dokumentumot nem bocsátották ki, vagy az pontatlanságot tartalmaz a közreműködő felek nevét vagy címét, az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások jellegét vagy mennyiségét, az árat vagy a felszámított adó összegét illetően.”

19 A CIVA 98. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„A külön jogszabályokban meghatározott rendelkezések sérelme nélkül a túlfizetés levonásához vagy visszatérítéséhez való jogot csak az adólevonáshoz való jog keletkezését vagy a túlfizetést követő négy év során lehet gyakorolni.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

20 A 2008 februárja és 2010 májusa közötti időszakban a Biosafe újrahasznosított kerékből gyártott kaucsukgranulátumot adott el az adóalany Flexipisónak összesen 664 538,77 euró értékben, amelyre csökkentett, 5%-os mértékű héát számított fel.

21 A 2008–2010. adóévekre vonatkozóan 2011-ben végzett adóellenőrzést követően a portugál adóhatóság megállapította, hogy 21%-os általános héamértéket kellett volna alkalmazni, és összesen egy 100 906,50 eurós összegre vonatkozóan utólagos adómegállapításról szóló határozatokat bocsátott ki.

22 A Biosafe ezen összeget megfizette, és a Flexipisónak címzett fizetési felszólításokon keresztül követelte annak ez utóbbi általi megtérítését. A Flexipiso többek között azzal az indokkal tagadta meg e kiegészít? hea megfizetését, hogy azt nem tudja levonni, mivel a CIVA 98. cikkének (2) bekezdésében el?írt négyéves határid? a 2008. október 24?ig megvalósított ügyletek esetében a fizetési felszólítások 2012. október 24?ei kézhezvételét megelő?zen lejárt, és hogy nem neki kell azon hiba következményeit viselnie, amelyért kizárólag a Biosafe felel.

23 Ezen elutasítást követ?en a Biosafe keresetet indított a célból, hogy a Flexipisót kötelezzék az általa megfizetett, késedelmi kamatokkal növelt összeg megtérítésére. E keresetet elutasította az elsőfokú bíróság és a fellebbviteli bíróság, amelyek azon a véleményen voltak, hogy létezik ugyan heaáthárítási kötelezettség, a termékek beszerz?jét viszont csak akkor lehet ezen adó megfizetésére kötelezni, ha a számlákat vagy az azzal egyenérték? dokumentumokat időben bocsátották ki ahhoz, hogy annak lehet?sége legyen elvégezni a healevonást. E bíróságok szerint, ami a Flexipiso által az eredeti számlák kibocsátása után több mint négy évvel kapott fizetési felszólításokat illeti, a Biosafe nem háríthatja át az e számlákra vonatkozó heát a Flexipisóra, mivel ez utóbbinak már nem volt joga a healevonáshoz, és mivel nem vitatott, hogy az alkalmazandó mértékkel kapcsolatos hiba a Biosafe?nek tudható be.

24 A Biosafe tehát felülvizsgálati kérelmet terjesztett a kérdést előterjeszt? bíróság, a Supremo Tribunal de Justiça (legfels?bb bíróság, Portugália) elé. Ez utóbbi rámutatott, hogy kétség merül fel azzal kapcsolatban, hogy a heairányelv 63., 167., 168., 178–180. és 182. cikkével, valamint a heasemlegesség elvével ellentétes?e az olyan nemzeti jogszabály, amelyb?l az következik, hogy olyan körülmények között, mint amelyekr?l az alapügyben szó van, az a határid?, amelyben a beszerz? levonhatja a kiegészít? heát, az eredeti számlák kibocsátásának az időpontjában, és nem a helyesbít? dokumentumok kibocsátásának vagy kézhezvételének az időpontjában kezd?dik. Véleménye szerint kétséges továbbá, hogy a beszerz? ilyen körülmények között megtagadhatja?e a kiegészít? hea megfizetését azzal az indokkal, hogy annak levonását már nem lehet elvégezni.

25 E körülmények között a Supremo Tribunal de Justiça (legfels?bb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes?e a [heairányelvvél], és különösen annak 63., 167., 168., 178–180., 182. és 219. cikkével, valamint az adósemlegesség elvével az olyan nemzeti szabályozás, amelyb?l az következik, hogy egy olyan helyzetben, amelyben a termék átruházóját heaalanyként adóellen?rzés alá vonták, amelynek során megállapították, hogy az értékesítés során kisebb heamértéket alkalmazott, mint amilyet alkalmaznia kellett volna, és aki ennek megfelelően megfizette a kiegészít? adót az állam számára, és a szintén heaalany beszerz?t?l az adott kifizetés kiegyenlítését kéri, a határid?t, amelyen belül ez utóbbi az említett kiegészít? adót levonhatja, az eredeti számlák kibocsátásának és nem a helyesbít? dokumentumok kibocsátásának vagy átvételének időpontjától kell számítani?

2) Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett elz? kérdésre adandó nemleges válasz esetén felmerül a kétség, hogy ugyanezen irányelvvel és különösen ugyanazon cikkeivel, illetve az adósemlegesség elvével ellentétes-e az olyan szabályozás, amelyb?l az következik, hogy az eredeti számlákra vonatkozó azon helyesbít? dokumentumok átvételét követ?en, amelyeket az adóellen?rzés és a kiegészít? adónak az állam részére történ? megfizetése alapján bocsátottak ki, és az említett kiegészít? adó beszedésére szolgálnak, amikor a levonáshoz való jog gyakorlására elírt, hivatkozott határid? már lejárt, jogszer??e az, vagy sem, a beszerz? tekintetében, hogy az megtagadja a fizetést, mivel úgy értelmezi, hogy a kiegészít? adó levonhatóságának hiánya igazolja az áthárítás megtagadását?”

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésekr?

Az els? kérdés?

26 Els? kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 63., 167., 168., 178–180., 182. és 219. cikkét, valamint az adósemlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely alapján olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, amelyekben egy utólagos adómegállapítást követ?en kiegészít? héát fizettek az államnak, és az olyan dokumentumok tárgyát képezte, amelyek az eredeti számlákat a szóban forgó termékek értékesítése után több évvel helyesbítették, a héalevonáshoz való jogot azzal az indokkal tagadják meg, hogy az említett szabályozásban az e jog gyakorlására elírt határid? az említett eredeti számlák kibocsátásának id?pontjában kezd?dött, és lejárt.

27 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetend? héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhel? elzeteresen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Az adólevonási rendszer célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetend? vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illet?en biztosítja a semlegességet, függetlenül e tevékenységek céljától és eredményeit?, feltéve hogy az említett tevékenységek f?szabály szerint maguk is héakötelesek (2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Amint a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, a 2006/112 irányelv 167. és azt követ? cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és f?szabály szerint nem korlátozható. E jog nevezetesen a teljesített ügyleteket terhel? elzeteresen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 A héalevonási jog mindazonáltal mind anyagi jogi, mind alaki követelmények vagy feltételek betartásától függ (2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Ami az anyagi jogi feltételeket vagy követelményeket illeti, a héairányelv 168. cikkének a) pontjából kit?nik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen 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 el?bb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa (2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Ami az adólevonási jog gyakorlásának a szabályait illeti, amelyek az alaki követelmények és feltételek közé tartoznak, a héairányelv 178. cikkének a) pontja el?írja, hogy az adóalanynak ezen irányelv 220–236., valamint a 238–240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie (2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 A fentiekb?l következik, hogy bár a héairányelv 167. cikke értelmében a héalevonási jog az adófizetési kötelezettség keletkezésének az id?pontjában keletkezik, ezen irányelv 178. cikke értelmében az említett jog f?szabály szerint csak attól az id?ponttól gyakorolható, amikor az adóalanynak számla van a birtokában (2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 A héairányelv 167. cikke és 179. cikkének els? bekezdése szerint a héalevonási jogot f?szabály szerint ugyanazon id?szak alatt kell gyakorolni, mint amelynek során e jog keletkezett, azaz akkor, amikor az adófizetési kötelezettség keletkezett.

35 Ezen irányelv 180. és 182. cikke értelmében ugyanakkor az adóalany számára engedélyezhet? a héalevonás akkor is, ha jogát nem gyakorolta abban az id?szakban, amelynek során e jog keletkezett, feltéve azonban, hogy a nemzeti szabályozásban el?írt feltételeket és eljárásokat betartja (2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ugyanakkor a héalevonási jog id?beli korlátozás nélküli gyakorlásának lehet?sége ellentétes a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A Bíróság így már megállapította, hogy az olyan jogveszt? határid?, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztja az el?zetesen felszámított héa levonását, és így elveszíti a levonási jogát, nem min?síthet? összeegyeztethetetlennek a héairányelvben megállapított rendszerrel, amennyiben egyfel?l e határid?t ugyanúgy alkalmazni kell a bels? jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenérték?ség elve), másfel?l pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Ráadásul a héairányelv 273. cikke szerint a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Ugyanis az adócsalás, az adóelkerülés, és az esetleges visszaélések elleni küzdelem az ezen irányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik. Ugyanakkor azok az intézkedések, amelyeket a tagállamok ezen irányelv 273. cikke értelmében elfogadhatnak, nem haladhatják meg az e célkit?zések megvalósításához szükséges mértéket. Ennélfogva azok nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérd?jelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal a héa semlegességét (2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez,

az illetékes adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa a csalás vagy visszaélés megállapításához szükséges objektív körülmények fennállását. Ezt követően a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényezők fennállását (2016. július 28-ai Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a 2011. év során történt adóellenőrzést követően a portugál adóhatóság utólagos héamegállapításokat végzett a 2008 februárja és 2010 májusa között megvalósított azon termékértékesítések vonatkozásában, amelyek esetében a Biosafe az általános adómérték helyett tévesen csökkentett héamértéket alkalmazott. A Biosafe tehát héakorrekciót hajtott végre kiegészítő héa megfizetése, és olyan fizetési felszólítások kiállítása révén, amelyek a kérdést előterjesztő bíróság szerint az eredeti számlák helyesbítő dokumentumainak minősültek.

41 A portugál kormány úgy véli, hogy a Biosafe és a Flexipiso legalább két és fél éven keresztül szándékosan és ismétlődő módon adócsalás és adókikerülés szisztematikus gyakorlatát valósította meg. Az ilyen gyakorlatok fennállása valóban nem zárható ki ilyen helyzetben. Azonban az EUMSZ 267. cikk szerinti eljárás keretében – amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul – az ügy konkrét tényállásának megítélése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik. A Bíróság különösen a nemzeti bíróság által rendelkezésre bocsátott tények alapján kizárólag az uniós jogi rendelkezés értelmezéséről és érvényességéről foglalkozhat állást (2008. május 8-ai Danske Svineproducenter ítélet, C-491/06, EU:C:2008:263, 23. pont; 2013. november 14-ai Krejci Lager & Umschlagbetrieb végzés, C-469/12, EU:C:2013:788, 28. pont). Márpedig a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy az alkalmazandó héamérték megválasztásával kapcsolatos hiba vitathatatlanul a Biosafe-nek tudható be.

42 Ilyen körülmények között kitűnik, hogy a Flexipiso számára objektíve lehetetlen volt, hogy levonási jogát a Biosafe általi héakorrekciót megelőzően gyakorolja, mivel azt megelőzően nem rendelkezett az eredeti számlákat helyesbítő dokumentumokkal, és azt sem tudta, hogy kiegészítő héát kell fizetni.

43 Ugyanis csak e korrekciót követően teljesültek a héalevonási jog gyakorlásának anyagi jogi és alaki feltételei, és a Flexipiso csak ezt követően kérhette a héairányelvnek és az adósemlegesség elvének megfelelően a fizetendő vagy megfizetett héa terhe alóli mentesítést. Ennek megfelelően, mivel a Flexipiso nem tanúsította gondosság hiányát a fizetési felszólítások kézhezvételét megelőzően, és nem áll fenn visszaélés vagy a Biosafe-fel való csalárd összejátszás, az eredeti számlák kibocsátásának időpontjában kezdődő és bizonyos ügyletek esetében e korrekciót megelőzően lejárt határidő nem zárhatja ki érvényesen a héalevonási jog gyakorlását (2018. március 21-ai Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 63., 167., 168., 178–180., 182. és 219. cikkét, valamint az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely alapján olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, amelyekben egy utólagos adómegállapítást követően kiegészítő héát fizettek az államnak, és az olyan dokumentumok tárgyát képezte, amelyek az eredeti számlákat a szóban forgó termékek értékesítése után több évvel helyesbítették, a héalevonáshoz való jogot azzal az indokkal tagadják meg, hogy az említett szabályozásban az e jog gyakorlására előírt határidő az említett eredeti számlák kibocsátásának időpontjában kezdődött, és lejárt.

A második kérdésről

45 Második kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy – az els? kérdésre adandó nemleges válasz esetén – a beszerz? olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, megtagadhatja-e az eladónak az ez utóbbi által megfizetett kiegészít? h?a kifizetését azzal az indokkal, hogy e kiegészít? h?át a nemzeti jogszabályban a levonási jog gyakorlására el?írt határid? lejárt miatt már nem tudja levonni.

46 Az els? kérdésre adott válaszból következik, hogy ilyen körülmények között valamely adóalanytól nem tagadható meg a kiegészít? h?a levonásához való jog azzal az indokkal, hogy a nemzeti jogszabályban az e jog gyakorlására el?írt határid? lejárt. E válaszra tekintettel a második kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekr?

47 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést elterjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hetedik tanács) a következ?képpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 63., 167., 168., 178–180., 182. és 219. cikkét, valamint az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely alapján olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, amelyekben egy utólagos adómegállapítást követ?en kiegészít? hozzáadottérték?adót (héát) fizettek az államnak, és az olyan dokumentumok tárgyát képezte, amelyek az eredeti számlákat a szóban forgó termékek értékesítése után több évvel helyesbítették, a h?alevonáshoz való jogot azzal az indokkal tagadják meg, hogy az említett szabályozásban az e jog gyakorlására el?írt határid? az említett eredeti számlák kibocsátásának id?pontjában kezd?dött, és lejárt.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: portugál.