

C?368/09. sz. ügy

Pannon Gép Centrum Kft.

kontra

APEH Központi Hivatal Hatósági F?osztály Dél?dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály

(a Baranya Megyei Bíróság [Magyarország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – 2006/112/EK irányelv – Az el?zetesen felszámított adó levonásának joga – A számlán szerepl? téves adatot a levonási jog elvesztésével szankcionáló nemzeti szabályozás”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Az adóalany kötelezettségei – Bizonyos adatokat tartalmazó számla birtoklása

(2006/112 tanácsi irányelv, 167. cikk ; 178. cikk, a) pont ; 220. cikk, 1. pont és 226. cikk)

A közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló 2006/112 irányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, 220. cikkének 1. pontját és 226. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek alapján a nemzeti hatóságok azzal az indokkal tagadják meg az adóalanytól a részére nyújtott szolgáltatások után fizetend? vagy megfizetett adónak az általa fizetend? hozzáadottérték?adó összegéb?l való levonását, hogy a levonás id?pontjában rendelkezésére álló eredeti számla a szolgáltatásnyújtás teljesítésének téves id?pontját tartalmazta, valamint a kés?bb javított számla és az eredeti számlát érvénytelenít? sztornó számla sorszámozása nem folyamatos, feltéve hogy a levonás anyagi jogi feltételei teljesülnek, és az érintett hatóság határozatának meghozatala el?tt az adóalany olyan javított számlát nyújtott be az el?bbi részére, amely feltünteti a szolgáltatásnyújtás teljesítésének pontos id?pontját, még ha nem is folyamatos e számla és az eredeti számlát érvénytelenít? sztornó számla sorszámozása.

Ugyanis kizárólag a 2006/112 irányelv 226. cikkében említett adatokat kell kötelez?en feltüntetni a HÉA megállapítása céljából az említett irányelv 220. cikke értelmében kiállított számlákon. A fentiekb?l következik, hogy a tagállamok a hozzáadottértékadó?levonási jog gyakorlását nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan feltételek tiszteletben tartásához, amelyeket az említett irányelv rendelkezései kifejezetten nem írnak el?.

(vö. 40., 41., 45. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. július 15. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – 2006/112/EK irányelv – Az elzáróatosan felszámított adó levonásának joga – A számlán szereplő téves adatot a levonási jog elvesztésével szankcionáló nemzeti szabályozás”

A C-368/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott elzáróatos döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Baranya Megyei Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2009. szeptember 14-én érkezett, 2009. augusztus 31-i határozatával terjesztett elzáró az elzárótte

a **Pannon Gép Centrum Kft.**

és

az **APEH Központi Hivatal, Hatósági Főosztály, Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök (előadó), R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský és T. von Danwitz bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a magyar kormány képviseletében Fazekas J., Fehér M. és Szíjjártó K., meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében D. Triantafyllou és Simon B. D., meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2001. december 20-i 2001/115/EK tanácsi irányelvvel (HL 2002. L 15, 24. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 352. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról 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 (1) bekezdésének, 18. cikke (1) bekezdése a) pontjának és 22. cikke (3) bekezdése a) és b) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Pannon Gép Centrum Kft. és az APEH Központi Hivatal, Hatósági Főosztály,

Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (a továbbiakban: APEH) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy az utóbbi megtagadta az alapeljárás felperesétől a részére nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó hozzáadottértékadóinak (a továbbiakban: HÉA) az általa fizetendő HÉA-ból való levonását.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 411. és 413. cikkének megfelelően 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte az uniós HÉA-jogszabályokat, különösen a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. A 2006/112 irányelv első és harmadik preambulumbekkezdése szerint a hatodik irányelv átdolgozására azért volt szükség, hogy az alkalmazandó rendelkezések világos és érthető módon, átdolgozott szerkezettel és szövegezéssel kerüljenek bemutatásra, anélkül hogy ez elviekben érdemi változásokat eredményezne. A 2006/112 irányelv rendelkezései tehát lényegében azonosak a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseivel.

4 A 2006/112 irányelvnek – a hatodik irányelv 17. cikke (1) bekezdésének szövegét átvevő – 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

5 A 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja, amelynek szövege lényegében megegyezik a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának az utóbbi irányelv 28f. cikkének (1) bekezdésével, az alábbiak szerint rendelkezik:

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

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;”

6 A 2006/112 irányelv 178. cikke, amely lényegében átveszi a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének az utóbbi irányelv 28f. cikkének 2. pontjából következő szövegét, az alábbiak szerint rendelkezik:

„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 A 2006/112 irányelv 220. cikkének 1. pontja, amely lényegében átveszi a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdése a) pontjának az utóbbi irányelv 28h. cikkéből következő, a 2001/115 irányelv 2. cikkének 2. pontjával módosított szövegét, az alábbiak szerint rendelkezik:

„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;”

8 A 2006/112 irányelv 226. cikke, amely lényegében átveszi a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdése b) pontjának, az utóbbi irányelv 28h. cikkéből következő, a 2001/115 irányelv 2. cikkének 2. pontjával módosított szövegét, az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a HÉA 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 [...] HÉA-azonosítószám, amelynek felhasználásával az adóalany a termékértékesítéseket vagy a szolgáltatásnyújtásokat végezte;
4. a megrendelő [...] HÉA-azonosítószáma [...];
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 [...];
8. az adó alapja adómértékenként vagy adómentességenként, a HÉA nélküli egységár valamint az esetleges levonások, árengedmények vagy visszatérítések, ha az egységár ezeket nem tartalmazza;
9. az alkalmazott HÉA-adómérték;
10. a fizetendő HÉA összege, kivéve ha olyan különös szabályozást alkalmaznak, amely esetében ez az irányelv kizárja az adat feltüntetését;

[...]”

9 A 2006/112 irányelv 273. cikke, amely lényegében átveszi a hatodik irányelv 22. cikke (8) bekezdése első és második albekezdésének az utóbbi irányelv 28h. cikkéből következő, a 2001/115 irányelv 2. cikkének 2. pontjával módosított szövegét, az alábbiak szerint rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében [...].

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a [különösen a 226. cikkben] meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A nemzeti szabályozás

10 A 2007. december 31-ével hatályon kívül helyezett, de a jelen jogvitára alkalmazandó, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) 13. §a (1) bekezdésének 16. pontja értelmében „a számla adóigazgatási azonosításra alkalmas bármely olyan papír alapú, vagy a vevővel történt megállapodás alapján – külön jogszabály által meghatározottak szerint – elektronikus úton kibocsátott bizonylat, amely legalább a következő adatokat tartalmazza:

- a) a számla sorszáma,
 - b) a számla kibocsátásának kelte,
 - c) a termékértékesítést teljesítő, szolgáltatást nyújtó adóalany neve, címe és adószáma,
 - d) a vevő neve, címe valamint közösségi adószáma – ennek hiányába adószáma –, ha a vevő az adó fizetésére kötelezett,
 - e) közösségen belüli adómentes termékértékesítés esetén a vevő közösségi adószáma,
 - f) a teljesítés időpontja
- [....]
- i) a termék, szolgáltatás adó nélküli számított egységára,
 - j) a termék szolgáltatás adó nélkül számított ellenértéke összesen,
 - k) a felszámított adó százalékos mértéke,
 - l) az áthárított adó összege összesen
 - m.) a számla végösszege.”

11 Az áfatörvény 35. §ának (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az adólevonási jog [...] kizárólag az elzárólag az elzárólag felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló

- a) számla, egyszeresített számla,

[....]”

12 A számla, egyszeresített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról szóló 24/1995. (XI.22.) PM rendelet (a továbbiakban: 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet) 1/E. §ának (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Számítástechnikai eszköz útján elállított és papírra nyomtatott számla abban az esetben alkalmas adóigazgatási azonosításra, ha szigorú számadás alá vonása úgy valósul meg, hogy

- a) a számla kibocsátására szolgáló számítástechnikai program [...] kihagyás és ismétlés nélkül, folyamatosan biztosítja a sorszámozást [...]”

13 A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 165. §ának (2) bekezdése kimondja, hogy a számviteli nyilvántartásokba csak szabályszerűen kiállított bizonylat alapján szabad adatokat

bejegyezni. E törvény 166. §-ának (2) bekezdése szerint a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lenniük.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

14 Az alapeljárás felperese 2007. május 2-án szerződést kötött a Betonút Szolgáltató és Építő Zrt.-vel (a továbbiakban: Betonút), amelyben hídfelújítási munkák kivitelezésére vállalt kötelezettséget a Betonút felé. Az alapeljárás felperese e munkák elvégzésével a J és B Pannon-Bau Kft. alvállalkozót (a továbbiakban: alvállalkozó) bízta meg.

15 A Betonút 2007. november 20-án kiállította az alapeljárás felperese részére az említett munkák teljesítéséről szóló igazolást, s ennek megfelelően az alapeljárás felperese 2007. november 20-ai teljesítési időpontot megjelölve bocsátotta ki az elbbi vállalkozás felé a munkák elvégzéséről szóló számlákat. Az alvállalkozó az általa elvégzett munkák vonatkozásában két számlát állított ki az alapeljárás felperese részére, amelyek e munkák teljesítésének időpontjaként 2007. december 14-ét jelölték meg.

16 2007. október 3-án az alapeljárás felperese szerződést kötött a Gebrüder Haider Építőipari Kft.-vel (a továbbiakban: Haider), amelyben csapadécsatorna építésének elvégzésére vállalt kötelezettséget a Haider felé. E szerződés teljesítése érdekében az alapeljárás felperese a fenti munkák elvégzésével ugyanazon alvállalkozót, azaz a J és B Pannon-Bau Kft.-t bízta meg.

17 A Haider a munkák teljesítését igazoló dokumentumot 2007. december 11-ai teljesítési időponttal állította ki, az alapeljárás felperese által az elbbi társaság számára kiállított végszámla pedig a munkák teljesítése időpontjaként ugyanezen dátumot tüntette fel. Az alvállalkozó a maga részéről olyan számlát bocsátott ki az alapeljárás felperese részére, amelyen ugyanezen munkák teljesítési időpontjaként 2007. december 18. szerepelt.

18 Az alapeljárás felperese a 2007. negyedik negyedévi bevallásában a fent említett három alvállalkozói számlát beállította, és gyakorolta HÉA-levonási jogát.

19 Az adóhatóság ellenőrzés alá vonta az alapeljárás felperesének fent említett adóbevallását, és megállapította, hogy a Betonút és a Haider által kiadott teljesítései igazolásokon, valamint az alapeljárás felperese által az említett vállalkozások részére kiállított számlákon feltüntetett teljesítési időpontok korábbiak voltak az alvállalkozó által kiállított számlán szereplő és az említett felperes által a HÉA-levonás céljából feltüntetett időpontoknál.

20 Az alapeljárás felperese és az alvállalkozó jelezte az adóhatóság felé, hogy az utóbbi által kibocsátott számlák téves teljesítési időpontokat tartalmaztak.

21 2008. szeptember 29-én az alvállalkozó a három téves számlát a 2007/0000000124, 2007/0000000125 és 2007/0000000126 sorszámú sztornó számlákkal sztornírozta, és helyettük a JESB20080000016, JESB20080000017 és JESB20080000018 sorszámú számlákat bocsátotta ki. Ezen új számlák az alapeljárás felperese által kiállított számlákon szereplő időpontnak megfelelő teljesítési időpontot tüntettek fel.

22 2009. január 21-i határozatával az elsőfokú adóhatóság az alapeljárás felperesét egyrészt az alvállalkozó által nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó – a 2007. negyedik negyedév címén fizetendő adóösszegeből általa levont – HÉA, másrészt pedig bírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Az említett adóhatóság szerint az alapeljárás felperese nem használhatta fel adólevonás céljára az alvállalkozó által eredetileg kiállított számlákat, tekintettel arra, hogy e számlák nem tartalmazták a munkák alvállalkozó általi teljesítésének helyes időpontját. Az új, javított számlák sem alapozhatták meg a HÉA-levonást, mivel nem volt biztosított a folyamatos

sorszámozás. E vonatkozásban az említett adóhatóság megállapította, hogy az ugyanazon a napon kiállított sztornó számlák és javított számlák két eltérő sorszámozást használtak, mivel a sztornó számlák sorszáma a „2007”-es számmal, míg a javított számlák sorszáma a „JESB2008” megjelöléssel kezdődött.

23 Az APEH 2009. április 29-i határozatával helyben hagyta az elsőfokú adóhatóság 2009. január 21-i határozatát.

24 Az alapeljárás felperese keresetet nyújtott be a Baranya Megyei Bíróság elé.

25 Előzetes döntéshozatalra utaló határozatában a Baranya Megyei Bíróság úgy véli, hogy a Legfelsőbb Bíróság által értelmezett és az adóhatóság által alkalmazott kérdéses nemzeti szabályozás szerint az adóalany csak alakilag és tartalmilag hiteles számla alapján élhet levonási jogával. Ily módon a levonási jog gyakorlása vitatott, ha a számla bármilyen alaki hibát tartalmaz. A jelen esetben a munkák teljesítésének az alvállalkozó számláin feltüntetett időpontját érintő hibák miatt az adóhatóság vitatta az említett számlák alapján elvégzett adólevonást, jóllehet azok tartalmilag hitelesek voltak. Az adóhatóság ugyanis soha nem vitatta, hogy az említett számlákon említett kereskedelmi ügyleteket a rajtuk szereplő ellenszolgáltatás fejében teljesítették.

26 Ilyen körülmények között a Baranya Megyei Bíróság az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1.) Összeegyeztethető szabályozást tartalmaz-e az [áfatörvénynek] a számlakibocsátás időpontjában hatályos 13. §(1) bekezdésének 16.) pontja, illetve a 24/1995 (XI.22.) PM. rendelet 1/E. §(1) bekezdése a 2001/115 irányelv 2. cikkének [2.] pontjában meghatározott számla elemeivel és fogalmával, különös tekintettel az [áfatörvény]. 13. §(1) bekezdésének 16. pontjának f.) alpontja esetében?

Ha erre a kérdésre a válasz igenlő:

2.) akkor a Tanács [hatodik] irányelve[...] 17. cikkének (1) bekezdésével, [...] 18. cikkének (1) bekezdése a) illetve [...] 22. cikke (3) bekezdésének a) és b) [pontjával] ellentétes-e az a tagállami gyakorlat, amely az adólevonási jog alapjául szolgáló számla alaki hiányosságait azzal szankcionálja, hogy megtagadja a levonási jogot?

3.) Elegendő-e az adólevonási jog gyakorlásához a Tanács [hatodik] irányelv[e] 22. cikk[e] (3) bekezdésének b) pontjában meghatározott követelmények teljesülése, avagy kizárólag a 2001/115[...] irányelvben meghatározott összes követelmény [és] elem együttes teljesülése esetén lehet az adólevonási jogot érvényesíteni és a számlát hiteles dokumentumként elfogadni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

27 Meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azt kéri a Bíróságtól, hogy döntsön valamely nemzeti szabályozásnak vagy nemzeti gyakorlatnak az uniós joggal való összeegyeztethetőségéről.

28 Emlékeztetni kell e tekintetben arra, hogy jóllehet a Bíróság az előzetes döntéshozatali eljárásban nem dönthet a nemzeti jog rendelkezéseinek vagy a nemzeti gyakorlatnak az uniós jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségéről, többször is kimondta, hogy hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a kérdést előterjesztő bíróságot minden olyan, az uniós jog releváns értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi e bíróság számára ezen összeegyeztethetőség értékelését az előtte folyó ügy eldöntése érdekében (lásd a C-118/08. sz.

Transportes Urbanos y Servicios Generales ügyben 2010. január 26-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

29 A Bíróságnak tehát a jelen ügyben folytatott vizsgálatát az uniós jog rendelkezéseire kell korlátoznia oly módon, hogy arról hasznos értelmezést ad a kérdést elterjeszt bíróságnak, amelynek ez alapján kell döntenie a nemzeti szabályozásnak vagy gyakorlatnak az uniós joggal való összeegyeztethetőségéről az eltte folyamatban lévő jogvita elbírálása érdekében (lásd analógia alapján a C-380/05. sz. Centro Europa ügyben 2008. január 31-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-349. o.] 51. pontját).

30 E feltételek mellett meg kell állapítani, hogy a kérdést elterjeszt bíróságnak a hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdését, 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját, valamint 22. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontját érint kérelme e rendelkezések értelmezésére vonatkozik.

31 Mindazonáltal a 2006/112 irányelv 411. és 413. cikkének megfelelően az utóbbi irányelv 2007. január 1-jével hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett.

32 Mivel az alapügy tényállásának valamennyi eleme 2007. január 1-jét követően valósult meg, az alapügy szempontjából kizárólag a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek értelmezése releváns.

33 Az a körülmény, hogy a nemzeti bíróság az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdést formálisan kizárólag a hatodik irányelv rendelkezéseire hivatkozva fogalmazta meg, nem akadályozza annak, hogy a Bíróság megadja e bíróság számára a közösségi jog értelmezésének minden olyan elemét, amely szükséges az utóbbi eltt lévő ügy megítéléséhez, akár hivatkozott ezekre kérdéseinek szövegében, akár nem (lásd ebben az értelemben a C-115/08. sz. EZ-ügyben 2009. október 27-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 81. pontját és a C-341/08. sz. Petersen-ügyben 2010. január 12-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 48. pontját).

34 E vonatkozásban meg kell említeni, hogy ahogyan az a 2006/112 irányelv harmadik preambulumbekkezdéséből következik, ezen irányelv a meglévő jogszabály, nevezetesen a hatodik irányelv átdolgozása, és elviekben nem eredményez érdemi változásokat.

35 E feltételek mellett úgy kell tekinteni, hogy az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések a 2006/112 irányelv 167. cikkének, 178. cikke a) pontjának, 220. cikke 1. pontjának és 226. cikkének értelmezésére irányulnak, amelyek megegyeznek a hatodik irányelvnek az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban említett rendelkezéseivel.

Az ügy érdeméről

36 Kérdéseivel – amelyeket indokolt együtt vizsgálni – a kérdést elterjeszt bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkével, 178. cikkének a) pontjával, 220. cikkének 1. pontjával és 226. cikkével ellentétes-e az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti szabályozás vagy az e szabályozáson alapuló olyan gyakorlat, amely megtagadja a HÉA-levonási jogot, ha az adóalany részére értékesített termékekre vagy nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó számla eredetileg olyan téves adatot tartalmazott, amelynek a későbbi javítása nem tartja tiszteletben az alkalmazandó nemzeti szabályokban rögzített valamennyi feltételt.

37 E vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 167. és soron következő cikkeiben foglalt adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és f szabály szerint nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített ügyleteket terhel elzetesen felszámított

adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd különösen a C?62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6?án hozott ítélet [EBHT 1995., I?1883. o.] 18. pontját, a C?110/98–C?147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?1577. o.] 43. pontját, valamint 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).

38 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a jelen ügyben teljesültek a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjában szerepl?, ahhoz szükséges tartalmi feltételek, hogy az alapeljárás felperese élhessen az alvállalkozó által a részére nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó HÉA levonásának jogával. E szolgáltatásokat ugyanis az adóalany az érintett tagállamban folytatott adóköteles tevékenységéhez használta fel.

39 A 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja értelmében azonban az említett irányelv 168. cikkének a) pontjában említett adólevonási jog gyakorlásának feltétele a számlával való rendelkezés. A 2006/112 irányelv 220. cikke 1. pontjának megfelelően tehát az adóalany által más adóalany részére teljesített valamennyi termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás esetében számlát kell kibocsátani.

40 A 2006/112 irányelv 226. cikke pontosítja, hogy az említett irányelv rendelkezéseinek sérelme nélkül a 220. cikk értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kizárólag a korábban említett cikkben szerepl? adatokat kell kötelezően feltüntetni.

41 A fentiekb?l következik, hogy a tagállamok a HÉA?levonási jog gyakorlását nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan feltételek tiszteletben tartásához, amelyeket a 2006/112 irányelv rendelkezései kifejezetten nem írnak el?. Ezen értelmezést szintén er?síti az említett irányelv 273. cikke, amely kimondja, hogy a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, e lehet?séget azonban nem lehet a – különösen a 226. cikkben – meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek el?írására felhasználni.

42 Az alapügy keretében az alvállalkozó által nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó HÉA levonásának jogát két okból tagadták meg az alapeljárás felperesét?l. Egyrészt?l az alvállalkozó által kibocsátott eredeti számlák tévesen tartalmazták a szolgáltatásnyújtások teljesítési id?pontját. Másrészt?l a javított számlákat – amelyek esetében nem vitatott, hogy pontosan tüntették fel a teljesítések id?pontját – olyannak tekintették, mint amelyek nem biztosítják a folyamatos sorszámozást, mivel az ugyanazon a napon kibocsátott sztornó számlák és a javított számlák eltér? sorszámozást használtak.

43 Ahogyan arra a magyar kormány is rámutatott, kétségtelen, hogy a számlának a 2006/112 irányelv 226. cikkének 7. pontja alapján kötelezően említenie kell a szolgáltatásnyújtás teljesítésének pontos id?pontját. Az ügynek a Bíróság elé terjesztett irataiból azonban kit?nik, hogy amikor az els?fokú adóhatóság megtagadta az alapeljárás felperesét?l az alvállalkozó által részére nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó HÉA levonását, e hatóság már rendelkezett az utóbbi által javított és a pontos teljesítési id?pontokat feltüntet? számlákkal. Márpedig a 2006/112 irányelv nem tiltja a hibás számlák kijavítását.

44 A jelen ítélet 38. és 41. pontjában szerepl? megállapításokra tekintettel, amennyiben a javított számlák tartalmazták a 2006/112 irányelvben, különösen annak 226. cikkében el?írt valamennyi adatot – aminek ellen?rzése a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata – úgy kell tekinteni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló esetben teljesült minden ahhoz szükséges tartalmi és alaki feltétel, hogy az alapeljárás felperese élhessen az alvállalkozó által teljesített szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó HÉA levonásának jogával. E vonatkozásban

hangsúlyozni kell, hogy a 2006/112 irányelv 226. cikke nem ír el? olyan kötelezettséget, amely szerint a javított számláknak ugyanazon sorozatba kell tartozniuk, mint amelybe a hibás számlákat érvénytelenít? sztornó számlák tartoznak.

45 E feltételek mellett az el?terjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, 220. cikkének 1. pontját és 226. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek alapján a nemzeti hatóságok azzal az indokkal tagadják meg az adóalanytól a részére nyújtott szolgáltatások után fizetend? vagy megfizetett adónak az általa fizetend? HÉA összegéb?l való levonását, hogy a levonás id?pontjában rendelkezésére álló eredeti számla a szolgáltatásnyújtás teljesítésének téves id?pontját tartalmazta, valamint a kés?bb javított számla és az eredeti számlát érvénytelenít? sztornó számla sorszámozása nem folyamatos, feltéve hogy a levonás anyagi jogi feltételei teljesülnek, és az érintett hatóság határozatának meghozatala el?tt az adóalany olyan javított számlát nyújtott be az el?bbi részére, amely feltünteti a szolgáltatásnyújtás teljesítésének pontos id?pontját, még ha nem is folyamatos e számla és az eredeti számlát érvénytelenít? sztornó számla sorszámozása.

A költségekr?

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

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

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló 2006/112 irányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, 220. cikkének 1. pontját és 226. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek alapján a nemzeti hatóságok azzal az indokkal tagadják meg az adóalanytól a részére nyújtott szolgáltatások után fizetend? vagy megfizetett adónak az általa fizetend? hozzáadottérték?adó összegéb?l való levonását, hogy a levonás id?pontjában rendelkezésére álló eredeti számla a szolgáltatásnyújtás teljesítésének téves id?pontját tartalmazta, valamint a kés?bb javított számla és az eredeti számlát érvénytelenít? sztornó számla sorszámozása nem folyamatos, feltéve hogy a levonás anyagi jogi feltételei teljesülnek, és az érintett hatóság határozatának meghozatala el?tt az adóalany olyan javított számlát nyújtott be az el?bbi részére, amely feltünteti a szolgáltatásnyújtás teljesítésének pontos id?pontját, még ha nem is folyamatos e számla és az eredeti számlát érvénytelenít? sztornó számla sorszámozása.

Lenaerts

Silva de Lapuerta

Arestis

Malenovský

von Danwitz

Kihirdetve Luxembourgban, a 2010. július 15?i nyilvános ülésen,

R. Grass

K. Lenaerts

hivatalvezet?

a harmadik tanács elnöke

* Az eljárás nyelve: magyar.