

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2012. július 12.(*)

„Héa – 2006/112/EK irányelv – Levonási jog – A héalevonási jog gyakorlására vonatkozó jogvesztés határidő – A tényleges érvényesülés elve – A héalevonási jog megtagadása – Az adósemlegesség elve”

A C-284/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (Bulgária) a Bírósághoz 2011. június 8-án érkezett, 2011. május 25-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **EMS-Bulgaria Transport OOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” Plovdiv**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök (előadó), U. Løhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev és C. G. Fernlund bírák

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. március 21-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az EMS-Bulgaria Transport OOD képviseletében N. Nikolov advokat,
- a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” Plovdiv képviseletében E. Raycheva és G. Arnaudov, meghatalmazotti minőségben,
- a bolgár kormány képviseletében T. Ivanov és E. Petranova, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és D. Roussanov, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 179., 180. és 273. cikkének, valamint a tényleges érvényesülés és az adósemlegesség elvének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az EMS-Bulgaria Transport OOD (a továbbiakban: EMS) által az elztesen felszámított hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonására való jogosultság adóhatóság általi megtagadása folytán kibocsátott adóellenőrző határozat ellen benyújtott kereset tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 20. cikkének első bekezdése értelmében:

„»Közösségen belüli termékbeszerzésnek« kell tekinteni a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzését olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vevő vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vevő számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével.”

4 Ezen irányelv 68. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor a Közösségen belüli termékbeszerzés megtörténik.

A Közösségen belüli termékbeszerzés abban az időpontban tekinthető megtörténtnek, amikor a hasonló termékek tagállamon belüli értékesítése megtörténtnek tekinthető.”

5 Az említett irányelv 69. cikke szerint:

„(1) A Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében az adófizetési kötelezettség az adóztatandó tényállás bekövetkezését követő hónap 15. napján keletkezik.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve, az adófizetési kötelezettség a 220. cikk szerinti számla kibocsátásakor keletkezik, amennyiben a számlát az adóztatandó tényállás bekövetkeztének hónapját követő hónap 15. napja előtt állítják ki.”

6 A héairányelv 167. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

7 Ezen irányelv 168. cikke kimondja:

„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:

[...]

c) a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő héát;

[...]"

8 Az említett irányelv 179. cikke szerint:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a hetaösszeget, 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.”

9 A hetairányelv 180. cikke ekképp rendelkezik:

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

10 Ezen irányelv 182. cikke kimondja:

„A 180. és 181. cikk alkalmazására vonatkozó feltételeket és részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.”

11 Ugyanezen irányelv 213. cikke szerint:

„(1) Minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését.

[...]

(2) Az (1) bekezdés első albekezdésének sérelme nélkül minden adóalany, illetve nem adóalany jogi személy, aki a 3. cikk (1) bekezdése szerinti, a heta hatálya alá nem tartozó Közösségen belüli termékbeszerzést végez, köteles bejelenteni az ilyen termékbeszerzést, amennyiben az említett cikkben meghatározott azon feltételek, amelyek alapján az ügylet a nem tartozik a heta hatálya alá, már nem teljesülnek.”

12 Ugyanezen irányelv 214. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Valamennyi tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a következő személyeket egyedi adószámmal tartsa nyilván:

a) a 9. cikk (2) bekezdésében említettek kivételével minden adóalany, aki az érintett tagállam területén olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amelyre a levonási jog gyakorlására jogosítja, kivéve az olyan termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat, amelyek tekintetében a heta a 194–197. és a 199. cikknek megfelelően kizárólag az fizeti, akinek a részére a terméket értékesítették illetve a szolgáltatást nyújtották;

b) minden adóalany, illetve nem adóalany jogi személy, aki a 2. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében a heta hatálya alá tartozó, Közösségen belüli termékbeszerzést végez, vagy aki élt a 3. cikk (3) bekezdésében meghatározott választási lehetőséggel, és a Közösségen belüli beszerzéseit a heta hatálya alá vonta;

c) minden adóalany, aki az érintett tagállam területén Közösségen belüli termékbeszerzést végez a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az érintett területen kívül végzett tevékenységekhez kapcsolódó ügyletei számára.”

13 A héairányelv 273. cikke el?írja:

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

Az els? albekezdésben említett lehet?séget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek el?írására felhasználni.”

A bolgár jog

14 A hozzáadottérték-adóról szóló bolgár törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, a DV 2006. augusztus 4-i 63. száma; a továbbiakban: ZDDS) 6. cikke (2) bekezdésének az alapügyben alkalmazandó szövege kimondja:

„E törvény alkalmazásában »termékértékesítésnek« min?sül:

- 1) a termék feletti tulajdonjog vagy más dologi jog átruházása valamely állami vagy helyi hatóság felszólítása vagy aktusa útján, illetve a törvény erejénél fogja kártalanítás ellenében;
- 2) a terméknek a termék feletti tulajdonjog átruházását felfüggeszt? feltételhez vagy határid?höz köt? szerz?dés alapján történ? tényleges birtokbaadása;
- 3) a terméknek a termék feletti tulajdonjog átruházását kifejezetten rögzít? lízingszerz?dés alapján történ? tényleges birtokbaadása; e rendelkezés nem alkalmazható akkor, ha a lízingszerz?désben csak a termék feletti tulajdonjog átruházására vonatkozó opcióban állapotak meg;
- 4) a terméknek egy saját nevében, de más érdekében eljáró személy részére történ? tényleges birtokbaadása.”

15 A ZDDS 13. cikke (1) bekezdésének megfelel?en közösségen belüli beszerzésnek kell tekinteni a tulajdonjog megszerzését olyan termék felett, valamint a ZDDS 6. cikkének (2) bekezdése szerinti esetekben olyan termék tényleges átvételét, amelyet egy másik tagállamból belföldre adnak fel vagy fuvaroznak el, amennyiben az eladó egy másik tagállamban héaalanyként nyilvántartásba vett adóalanynak min?sül.

16 A ZDDS 25. cikke szerint:

„(1) E törvény értelmében »adóztatandó tényállásnak« min?sül az e törvény szerinti adóalanyok által végzett termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, a Közösségen belüli beszerzés és a 16. cikk értelmében vett termékimport.

(2) Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor a termék feletti tulajdonjog átruházása vagy a szolgáltatásnyújtás megtörténik.

(3) A (2) bekezdést?l eltérve az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor

- 1) a termék tényleges birtokbaadása e törvény 6. cikke (2) bekezdésének megfelel?en megtörténik, a (6) bekezdés szerinti esetek kivételével;

[...]

(6) Ha az adóztatandó tényállás (2), (3) vagy (4) bekezdés szerinti megvalósulása előtt a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kapcsán teljes vagy részleges előlegfizetésre kerül sor, akkor az adófizetési kötelezettség az előleg átvételének időpontjában (az átvett összegnek megfelelően) keletkezik, kivéve ha az átvett előleg Közösségen belüli értékesítéssel függ össze. Ezekben az esetekben azt kell vélelmezni, hogy az előleg összege az adót magában foglalja.”

17 A ZDDS 63. cikke előírja:

„(1) A Közösségen belüli beszerzés tekintetében az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor az a belföldi értékesítés tekintetében megvalósulna.

[...]

(3) A Közösségen belüli beszerzés tekintetében az adófizetési kötelezettség az adóztatandó tényállás (1) és (2) bekezdés szerinti bekövetkezését követő hónap 15. napján keletkezik.

(4) A (3) bekezdéstől eltérve, az adófizetési kötelezettség a számla kibocsátásakor keletkezik, amennyiben a számlát az adóztatandó tényállás bekövetkeztének hónapját követő hónap 15. napja előtt állítják ki.”

18 A ZDDS 70. cikkének (4) bekezdéséből következik, hogy a ZDDS 99. cikkének megfelelően nyilvántartásba vett személy nem jogosult héalevonásra.

19 A ZDDS 71. cikke kimondja:

„Valamely személy az alábbi feltételek egyikének teljesülése esetén gyakorolhatja adólevonási jogát:

[...]

5. rendelkezik a 114. cikk szerinti követelményeknek megfelelő okirattal, a 117. cikk értelmében vett jegyzőkönyvet készített, és tiszteletben tartotta a 86. cikk szerinti követelményeket (a Közösségen belüli beszerzés eseteiben).”

20 A ZDDS 72. cikke szerint:

„(1) Az e törvény szerint nyilvántartásba vett személy a héalevonási jogát azon adómegállapítási időszak tekintetében gyakorolhatja, amelyben e jog keletkezett, vagy az ezt követő három adómegállapítási időszak valamelyikében.

(2) Az (1) bekezdés szerinti jog az alábbiak szerint gyakorolható:

1) az érintett személy a hía összegét az (1) bekezdés szerinti adómegállapítási időszak eredményének megállapítása során beszámítja a 125. cikk szerinti, ugyanezen időszakra vonatkozó héabevallásba;

2) az érintett személy a 124. cikk szerinti beszerzési nyilvántartásban hivatkozik a 71. cikk szerinti okiratra az 1. pont szerinti adómegállapítási időszak vonatkozásában.”

21 A ZDDS 99. cikke kimondja:

„(1) Az e törvény szerinti nyilvántartásba vételi kötelezettség hatálya valamennyi olyan nem

adóalany jogi személyre és valamennyi olyan adóalanyra kiterjed, aki, illetve amely nincs a 96., 97., 98. cikknek, a 100. cikk (1) vagy (3) bekezdésének vagy a 102. cikknek megfelelően nyilvántartásba véve, és Közösségen belüli termékbeszerzést végez.

(2) Az (1) bekezdés nem alkalmazandó akkor, ha az adóköteles Közösségen belüli beszerzések összértéke a folyó naptári év vonatkozásában nem haladja meg a 20 000 BGN-t.

(3) A (2) bekezdés szerinti személyek kötelesek legkésőbb hét nappal azt megelőzően, hogy tényállásuk megvalósul az a beszerzési ügylet, amelynek révén az adóköteles Közösségen belüli beszerzések összértéke a 20 000 BGN-t meghaladja, az e törvény szerinti nyilvántartásba vétel iránti kérelmet elterjeszteni. Az a Közösségen belüli beszerzés, amelynek értéke az említett küszöbértéket meghaladja, e törvény szerint adóztatandó.

(4) A (2) bekezdés szerinti értéket az adóköteles Közösségen belüli beszerzések – ide nem értve az új járművek és a jövedéki termékek beszerzését – együttes összegéből kell kiszámítani az azon tagállamban fizetendő vagy megfizetett [héta] levonása mellett, ahonnan a termékeket elfuvarozták vagy feladták.

(5) Az (1) bekezdés nem alkalmazandó:

1. a 168. cikk szerinti, új járműveket beszerző személyekre;
2. a 2. cikk 4. pontja szerinti személyekre (akik, illetve amelyek Közösségen belüli jövedékitermék-beszerzést végeznek).

(6) Annak az e cikk szerint nyilvántartásba vett személynek, akinek, illetve amelynek esetében a 96., 97. vagy 98. cikk szerinti kötelező nyilvántartásba vételt megalapozó okok fennállnak, vagy a 100. cikk (1) vagy (3) bekezdése szerinti önként elterjesztett kérelemre történő nyilvántartásba vételt megalapozó okok fellépnek, a kötelező vagy az önként elterjesztett kérelemre történő nyilvántartásba vételre vonatkozó eljárásnak megfelelően és határidőn belül kell magát nyilvántartásba vetetnie.”

22 A ZDDS 100. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint valamennyi adóalany, akinek, illetve amelynek tekintetében nem állnak fenn a kötelező nyilvántartásba vételnek a ZDDS 96. cikkének (1) bekezdése (legalább 50 000 BGN összegű adóköteles forgalom elérése a folyó hónapot megelőző utolsó tizenkét egymást követő hónapban) és a 99. cikkének (1) bekezdése szerinti feltételei, jogosult magát e törvény szerint nyilvántartásba vetetni.

23 A ZDDS 2009. január 1-jétől hatályos 73a. cikke értelmében:

„(1) Azon értékesítések esetében, amelyek tekintetében az adófizetési kötelezettség a vevőt terheli, akkor is fennáll a háalevonás joga, ha a termék eladója nem állította ki a 114. cikk szerinti követelményeknek megfelelő okiratot, és/vagy a vevő nem rendelkezik a 71. cikk 2., 4. vagy 5. pontja értelmében vett okirattal, és/vagy a vevő nem tartotta tiszteletben a 72. cikk szerinti követelményeket, amennyiben az értékesítést nem titkolták el, és a vevő könyvelése tartalmazza az arra vonatkozó adatokat.

(2) Az (1) bekezdés szerinti esetekben a háalevonás jogát abban az adómegállapítási időszakban kell gyakorolni, amelyben az adófizetési kötelezettség keletkezett [...]”

24 A ZDDS módosításáról és kiegészítéséről szóló törvény átmeneti és záró rendelkezéseinek szintén 2009. január 1-jétől hatályos 18. §-a kimondja:

„(1) Azok a vevőknek vagy importőröknek minősülő nyilvántartásba vett személyek, akiknek,

illetve amelyeknek az adófizetési kötelezettsége a 8. fejezet szerinti adófizetésre kötelezett személyként e törvény hatálybalépését megelőzően keletkezett, és akik, illetve amelyek ezen időpontig nem fizették meg az adót a 86. cikk (1) bekezdésének megfelelően, és/vagy nem gyakorolták a héalevonási jogukat, az e törvény hatálybalépésétől számított négy hónapon belül állapíthatják meg az adót, illetve gyakorolhatják héalevonási jogukat.

(2) Amennyiben az (1) bekezdés szerinti személyek a héát csak a 72. cikk (1) bekezdése szerinti határidő lejártát követően vonták le, vélelmezni kell, hogy héalevonási jogukat jogszerűen gyakorolták.

(3) A (2) bekezdés és a 73a. cikk rendelkezései a törvény hatálybalépésekor folyamatban lévő közigazgatási és bírósági eljárásokban is alkalmazandók.

[...]"

25 A ZDDS 2010. január 1-jétől alkalmazandó szövege 72. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Az e törvény szerint nyilvántartásba vett személy a héalevonási jogát azon adómegállapítási időszak tekintetében gyakorolhatja, amelyben e jog keletkezett, vagy az ezt követő tizenkét adómegállapítási időszak valamelyikében.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

26 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Marcotran International Transport C.A. Spanyolországban letelepedett társaság 2008. november 14-én használt tehergépjárműveket és vontatókat adott el a Bulgáriában letelepedett EMS számára. Ezen értékesítésekről a spanyol szállító tíz számlát állított ki „használt tehergépjárművek, illetve vontatók értékesítése” tárgyában, és Közösségen belüli termékértékesítésként vallotta be az ügyletet a héa információcsere-rendszer elektronikus adatbázisában (VIES) („VAT Information Exchange System”).

27 E határozatból az is kitűnik, hogy 2008. december 22-én az EMS önkéntes héa-nyilvántartásbavétel iránti kérelmet terjesztett el a ZDDS 100. cikkének (1) bekezdése alapján, és a nyilvántartásba vétel 2009. január 12-én történt meg.

28 2009 júniusában az EMS tíz jegyzőkönyvet készített a teljesített Közösségen belüli beszerzésekről a ZDDS 84. cikkével összefüggésben értelmezett 117. cikkének megfelelően. A társaság megállapította a fizetendő adót és gyakorolta a levonási jogát. Ily módon a fordított adózási eljárás szabályai kerültek alkalmazásra.

29 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy 2008. november 14-én az EMS Közösségen belüli termékbeszerzést végzett, amely – mivel se nem új járművekre, se nem jövedéki termékekre vonatkozott – nem tartozott a ZDDS 99. cikkének (5) bekezdése szerinti kivétel hatálya alá. Mivel a Közösségen belüli beszerzések összértéke meghaladja a 20 000 BGN-t, és a Közösségen belüli termékbeszerzés adóköteles értéke mind a tíz számla esetében több mint 20 000 BGN, az EMS ezért a ZDDS 99. cikkének (1) bekezdése szerinti héa-nyilvántartásbavételi kötelezettség hatálya alá tartozik, és ugyanezen törvény 86. cikkének és 99. cikke (3) bekezdésének megfelelően a héát a Közösségen belüli beszerzés teljes értéke, azaz 229 548,50 BGN után köteles megállapítani. Erre nem 2008 novemberében, hanem 2009 júniusában került sor.

30 E késedelem miatt az EMS-t 18 250,38 BGN összeg? késedelmi kamat megfizetésére kötelezték.

31 Egyébiránt az adóhatóság a ZDDS 70. cikkének (4) bekezdése alapján megtagadta az EMS-t?l a héalevonási jog gyakorlását amiatt, hogy az említett jogot a ZDDS 72. cikkének (1) bekezdésében megállapított határid?n túl gyakorolta, és hogy a 2009. január 1-je óta hatályos, a ZDDS módosításáról és kiegészítésér?l szóló törvény átmeneti és záró rendelkezéseinek 18. §-a nem volt alkalmazandó.

32 Mind a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto” Plovdiv el?tt, mind pedig az Administrativen sad – grad Plovdiv (plovdivi közigazgatási bíróság) el?tt el?terjesztett közigazgatási jogorvoslati kérelmet elutasították.

33 Ez utóbbi bíróság szerint a ZDDS 73a. cikke anyagi jogi rendelkezés, amely 2009. január 1-je óta alkalmazandó. E rendelkezés visszaható hatályát a ZDDS módosításáról és kiegészítésér?l szóló törvény átmeneti és záró rendelkezései 18. §-ának (1) bekezdése szabályozza, amely szintén 2009. január 1-jén lépett hatályba. E rendelkezés szerint a nyilvántartásba vett személyek az e módosító törvény hatálybalépését?l számított négy hónapon belül állapíthatják meg az adót, illetve gyakorolhatják héalevonási jogukat, amennyiben az adófizetési kötelezettség az említett hatálybalépést megelőz?en keletkezett. Mivel az EMS az említett 18. § hatálybalépésekor nem volt nyilvántartásba véve, nem hivatkozhat e rendelkezésre, és ezért nem jogosult a héa levonására.

34 A kérdést el?terjeszt? bíróság ugyanakkor hangsúlyozza, hogy az EMS-t?l nem a héanyilvántartásban való szereplésének hiánya miatt, hanem a jogveszt? határid? elmulasztása miatt tagadták meg a héa levonásának jogát.

35 Az EMS felülvizsgálati kérelmet terjesztett el? ezen ítélet ellen a Varhoven administrativen sad (legfels?bb közigazgatási bíróság) el?tt.

36 E bíróság álláspontja szerint Közösségen belüli beszerzés történt, és az adófizetési kötelezettség 2008. november 14-én keletkezett, amikor a számlákat kiállították. Az a körülmény, hogy ebben az időpontban az EMS nem volt nyilvántartásba véve a ZDDS-nek megfelelően, nem jelenti azt, hogy nem Közösségen belüli beszerzés történt.

37 A Varhoven administrativen sad hangsúlyozza, hogy a ZDDS-nek megfelelő nyilvántartásba vétel szükséges a héalevonási jog gyakorlásához, különösen e törvény 72. cikkének (1) bekezdésén alapszik.

38 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból emellett kit?nik, hogy a ZDDS 2009. január 1-jén hatályba lépett új 73a. cikkének elfogadásával a bolgár jogalkotó szándéka azzal, hogy az adólevonási jog gyakorlását az ugyanezen törvény 72. cikkében meghatározott határid? lejárta esetén is lehetővé tette, arra irányult, hogy e jog gyakorlása ne legyen túlzottan korlátozott a fordított adózási eljárás eseteiben akkor, ha az adóhatóság rendelkezik a szükséges információkkal, és az érintett személy az értékesített termékek vev?jeként a héafizetésre kötelezett személy is egyben. A jelen esetben az adóhatóság kétségtelenül rendelkezik ezen információkkal, amelyek egyébként az EMS könyvelésében is szerepelnek.

39 A kérdést el?terjeszt? bíróság végül kifejti, hogy a ZDDS 72. cikke (1) bekezdésének 2010. január 1-jén hatályba lépett módosításából ered?, a levonási jog gyakorlására az adóalanyok számára nyitva álló új határid? – azaz az adólevonási jog keletkezésének időpontja szerinti adómegállapítási időszakot követ? három adómegállapítási időszak helyett tizenkét

adómegállapítási időszak – arra utal, hogy a korábbi jogvesztő határidő túl rövid volt, és megnehezítette az adólevonási jog gyakorlását.

40 A kérdést előterjesztő bíróság szerint e határidő a jelen esetben megrövidült, mivel az EMS-nek a levonási joga gyakorlása előtt fel kellett vetetnie magát a héanyilvántartásba, pedig a jogvesztő határidő ekkor már elkezdődött. Így e bíróság álláspontja szerint az EMS-nek csak egy hónapja volt a levonási jogának gyakorlására.

41 Ilyen körülmények között a Varhoven administratíven sad az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 179. cikkének (1) bekezdését, 180. és 273. cikkét, valamint a közvetett adók területén a C-95/07. és C-96/07. sz., Ecotrade egyesített ügyekben 2008. május 8-án hozott ítéletben tárgyalt tényleges érvényesülés elvét (EBHT 2008., I-3457. o.), hogy azokkal nem ellentétes az olyan jogvesztő határidő, mint amelyet a [ZDDS] (2008. évi változata) jelen ügyben tárgyalt 72. cikkének (1) bekezdése előír, és amelyet a [ZDDS] módosításáról és kiegészítéséről szóló törvény átmeneti és záró rendelkezéseinek 18. §-a csak azon vevők vonatkozásában hosszabbított meg 2009. április végéig, amelyek tekintetében az adófizetési kötelezettség 2009. január 1-jét megelőzően keletkezett, figyelemmel az alapügy körülményeire, mégpedig

– arra, hogy a héalevonási jog gyakorlásának előfeltétele a nyilvántartásba vétel, mivel a Közösségen belüli beszerzést végző és a [ZDDS] szerint nyilvántartásba nem vett személynek önként kell magát nyilvántartásba vetetnie annak ellenére, hogy nem teljesíti az adólevonási jog gyakorlásának feltételét képező kötelező nyilvántartásba vétel feltételeit;

– a [ZDDS] 73a. cikke szerinti 2009. január 1-je óta hatályos új szabályozásra, amely szerint az adólevonási jogot attól függetlenül kell biztosítani, hogy az e törvény 72. cikkének (1) bekezdése szerinti határidőt betartották-e, ha az adófizetési kötelezettség a vevőt terheli, amennyiben az értékesítést nem titkolták el, és a könyvelés tartalmazza az arra vonatkozó adatokat;

– a [ZDDS] 72. cikke (1) bekezdésének 2010. január 1-je óta hatályos későbbi módosítására, amely szerint az adólevonási jog abban az adómegállapítási időszakban gyakorolható, amelyben e jog keletkezett, vagy az ezt követő tizenkét adómegállapítási időszak valamelyikében?

2) Úgy kell-e értelmezni az adósemlegesség elvét, mint a közös héarendszer létrehozásában és működésében jelentős szerepet játszó alapvető elvet, hogy az a felperes tekintetében fennálló konkrét körülmények között lehetővé teszi az olyan adóellenőrzési gyakorlatot, mint amely az alapügyben szerepel, és amely alapján jelentőseget tulajdonítanak a héa késedelmes elszámolásának, és azzal összefüggésben szankcióként kamatfizetési kötelezettséget állapítanak meg, valamint ezenkívül a héalevonási jog megtagadásában megnyilvánuló szankciót alkalmaznak, figyelemmel arra, hogy az ügyletet nem titkolták el, a könyvelés tartalmazza az arra vonatkozó adatokat, az adóhatóság rendelkezik a szükséges információkkal, nem áll fenn visszaélés esete, és a költségvetést nem érte kár?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

42 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 179. cikkének (1) bekezdését, 180. és 273. cikkét, hogy azzal ellentétes a levonási jog gyakorlását korlátozó olyan jogvesztő határidő előírása, mint amely a jelen ügy

tárgyát képezi.

43 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv által bevezetett levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő esedékes vagy megfizetett héa terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös héarendszer tehát biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy e tevékenységek maguk f?szabály szerint héakötelesek (lásd különösen a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 655. o.] 19. pontját és a C-153/11. sz. Klub-ügyben 2012. március 22-én hozott ítélet 35. pontját).

44 A levonásra vonatkozó jogosultság a héarendszer elválaszthatatlan része, és f?szabály szerint nem korlátozható (lásd különösen 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; a fent hivatkozott Ecotrade egyesített ügyekben hozott ítélet 39. pontját, valamint a C-118/11. sz. Eon Aset Menidjmont ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet 68. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

45 Amint a héairányelv 167. cikkéből és 179. cikkének (1) bekezdéséből kit?nik, a levonási jogot f?szabály szerint ugyanazon időszak alatt kell gyakorolni, mint amelynek során e jog keletkezett, azaz akkor, amikor az adófizetési kötelezettség keletkezett.

46 Ugyanezen irányelv 180. és 182. cikke értelmében ugyanakkor az adóalany számára engedélyezhető a levonás akkor is, ha jogát nem gyakorolta abban az időszakban, amelynek során e jog keletkezett, feltéve hogy a nemzeti szabályozásban előírt feltételeket és eljárásokat betartja (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Ecotrade egyesített ügyekben hozott ítélet 42. és 43. pontját).

47 E tekintetben, jóllehet a héairányelv 273. cikke értelmében a tagállamok intézkedéseket fogadhatnak el az adó helyes megállapítása és az adókijátszás elkerülése érdekében, azok nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a héa semlegességét (lásd a C-385/09. sz. Nidera Handelscompagnie ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-10385. o.] 49. pontját és a fent hivatkozott Klub-ügyben hozott ítélet 50. pontját).

48 Azt is meg kell jegyezni, hogy az adólevonási jog időbeli korlátozás nélküli gyakorlásának lehetősége ellentétes a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (a fent hivatkozott Ecotrade egyesített ügyekben hozott ítélet 44. pontja).

49 A fordított adózási eljárással kapcsolatban a Bíróság korábban már megállapította, hogy az olyan jogvesztő határidő, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztja az előzetesen felszámított héa levonását, és így elveszíti a levonási jogát, nem minősíthető összeegyeztethetetlennek a héairányelvben megállapított rendszerrel, amennyiben egyfelől e határidőt ugyanúgy alkalmazni kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenértékűség elve), másfelől pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (a fent hivatkozott Ecotrade egyesített ügyekben hozott ítélet 46. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 A kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést veti fel, hogy az olyan jogvesztő határidő, mint amely az alapügy tárgyát képezi nem teszi-e gyakorlatilag lehetetlenné vagy nem nehezíti-e meg

túlzottan a levonási jog adóalany általi gyakorlását.

51 A Bíróság ítélezési gyakorlata szerint, noha a nemzeti bíróság feladata a nemzeti intézkedések uniós joggal, jelen esetben a tényleges érvényesülés elvével való összeegyeztethetőségének vizsgálata (lásd analógia útján a C-188/09. sz., Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak Or?owski ügyben 2010. július 29-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-7639. o.] 30. pontját), a Bíróságnak kell számára az el?tte folyamatban lév? ügy megoldása szempontjából hasznos útmutatásokat megadnia (lásd ebben az értelemben a C-267/99. sz. Adam-ügyben 2001. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7467. o.] 39. pontját és a fent hivatkozott Eon Aset Manidjmont ügyben hozott ítélet 49. pontját).

52 Az ilyen jogveszt? határid? megítélése érdekében figyelembe kell venni annak teljes id?tartamát, ami a jelen esetben három adómegállapítási id?szak azon adómegállapítási id?szakon kívül, amelynek során az adólevonási jog keletkezett. Az alkalmazandó nemzeti szabályozás szerint egy adómegállapítási id?szak egy hónapnak felel meg.

53 Noha az ilyen jogveszt? határid? önmagában nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné vagy túl nehézé az adólevonási jog gyakorlását, mivel a héairányelv 167. cikke és 179. cikkének (1) bekezdése lehet?vé teszi a tagállamok számára annak megkövetelését az adóalanytól, hogy levonási jogát abban az adómegállapítási id?szakban gyakorolja, amelyben e jog keletkezett, e határid?nek a tényleges érvényesülés elvével való összeegyeztethet?ségét az eset összes körülményének figyelembevételével kell megvizsgálni.

54 Ezen túlmen?en a nemzeti jogalkotót az említett határid? módosítására indító motivációk is fontos jelzések lehetnek, mivel azon nehézségeknek a jogalkotó általi esetleges figyelembevételét tanúsíthatják, amelyekkel az adóalanyok a levonási joguk gyakorlása során szembesültek.

55 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a bolgár jogalkotó jelent?sen meghosszabbította a jogveszt? határid?t egyfel?l azon lehet?ségnek a ZDDS 73a. cikkében való el?írásával, hogy a fordított adózási eljárás keretében az adólevonási jogot attól függetlenül lehet gyakorolni, hogy a ZDDS 72. cikkének (1) bekezdése szerinti határid?t betartották-e, vagy sem, amennyiben az értékesítést nem titkolták el, és a könyvelés tartalmazza az arra vonatkozó adatokat, másfel?l pedig az említett 72. cikk (1) bekezdésének olyan módosításával, amely lehet?vé teszi e levonási jog gyakorlását az eredeti adómegállapítási id?szakot követ? tizenkét adómegállapítási id?szak alatt.

56 Emellett a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a héaalanyok nyilvántartásba vételének szintén e jogveszt? határid?n belül kell-e megtörténnie. Amennyiben igen, ezt a körülményt figyelembe kell venni.

57 Amint az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, a levonási jog gyakorlásának feltételét képez? nyilvántartásba vételt a nyilvántartásba vétel?l szóló határozat keltének id?pontjában, nem pedig az arra irányuló kérelem keltének id?pontjában tekintik megtörténtnek.

58 Következésképpen az a kérdés, hogy a gyakorlatban a levonási jognak az ilyen jogveszt? határid?ben való gyakorlását nem teszik-e lehetetlenné vagy túl nehézé, a nyilvántartásba vételi eljárás id?tartamától függ.

59 Amint a jelen ítélet fenti 40. pontjában kifejtésre került, az alapügyben az EMS-nek a nyilvántartásba vételi határozattól számítva ténylegesen csak egy hónapja volt a levonási jogának gyakorlására.

60 Meg kell továbbá jegyezni, hogy az adóalany azon kötelezettsége, hogy tevékenységének

megkezdését a héairányelv 213. és 214. cikkének megfelelően bejelentse, nem a levonási joghoz, hanem az ellenőrzések elvégzéséhez kapcsolódó formai követelmény (lásd a fent hivatkozott Nidera Handelscompagnie ügyben hozott ítélet 50. pontját).

61 Egyébiránt a tagállam által meghatározott formai követelmények, amelyeket az adóalanyok be kell tartania ahhoz, hogy héalevonási jogát gyakorolhassa, nem mehetnek túl azon a mértéken, amely a fordított adózási eljárás helyes alkalmazásának biztosításához mindenképp szükséges (a C-392/09. sz. Uzsadaépítő-ügyben 2010. szeptember 30-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-8791. o.] 38. pontja).

62 A Bíróság korábban azt is kimondta, hogy a héasemlegesség elve megköveteli, hogy az elzárva felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesznek eleget az adóalanyok. Mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany – mint a szóban forgó ügyletek címzettje – köteles-e héát fizetni, ez utóbbinak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat el olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (lásd a fent hivatkozott Ecotrade egyesített ügyekben hozott ítélet 63. és 64. pontját, a fent hivatkozott Nidera Handelscompagnie ügyben hozott ítélet 42. pontját, valamint a C-438/09. sz. Dankowski-ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-14009. o.] 35. pontját).

63 Ebből következik, hogy a héa-nyilvántartásbavétel hiánya nem foszthatja meg az adóalanyt a levonáshoz való jogától, amennyiben annak anyagi jogi feltételei teljesülnek.

64 Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 179. cikkének (1) bekezdését, 180. és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes a levonási jog gyakorlását korlátozó olyan jogvesztő határidő, mint amely az alapügy tárgyát képezi, feltéve hogy az nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné vagy nem nehezíti meg túlzottan e jog gyakorlását. Ennek értékelése a nemzeti bíróság feladata, amely többek között figyelembe veheti a jogvesztő határidő utóbb bekövetkezett jelentős meghosszabbítását, valamint a levonási jog gyakorlása érdekében ugyanezen határidőn belül lefolytatandó héa-nyilvántartásbavételi eljárás időtartamát.

A második kérdésről

65 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes-e a héalevonási jog megtagadásában és a kamatfizetésre való kötelezésben álló szankció alkalmazása az adó késedelmes megfizetése esetén.

66 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy e kérdés látszólag elvonatkoztat attól a körülménytől, hogy a levonási jogra vonatkozó jogvesztő határidőt betartották-e, vagy sem.

67 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy noha a tagállamok az adó megfelelő megállapítására és az adócsalás megakadályozására irányuló kötelezettségek be nem tartása esetén jogosultak szankciók alkalmazására, azok nem terjeszkedhetnek túl az elérendő célhoz szükséges mértéken (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Ecotrade egyesített ügyekben hozott ítélet 65. és 67. pontját, valamint a fent hivatkozott Dankowski-ügyben hozott ítélet 37. pontját).

68 A levonási jog teljes megtagadásában álló szankciót illetően hangsúlyozni kell, hogy – amint az a jelen ítélet 43. pontjában kifejtésre került – a közös héarendszer biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, ami az adóalany számára feltételezi a gazdasági tevékenysége során felmerülő esedékes vagy megfizetett héa levonását, a

héairányelv 167. cikkének megfelelően.

69 A tagállamoknak ezért az arányosság elvének megfelelően olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek lehetővé teszik az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelemre irányuló cél hatékony elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik az uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit, mint például a héalevonási jog alapelvét (lásd a C-25/07. sz. Sosnowska-ügyben 2008. június 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5129. o.] 23. pontját).

70 Figyelemmel a levonási jognak a közös héarendszerben meglévő döntő jelentőségére, az ilyen szankció aránytalannak tűnik, amennyiben sem adócsalás elkövetése, sem az állami költségvetés sérelme nem bizonyítható.

71 Amint ugyanis a jelen ítélet 62. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik, az elzeteresen felszámított héa levonását fűszabály szerint biztosítani kell, amennyiben a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesz eleget az adóalany. Más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést (lásd analógia útján a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007. szeptember 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7861. o.] 31. pontját).

72 Márpedig az elzeteres döntéshozatalra utaló határozat szerint az alapügyben a Közösségen belüli termékértékesítést nem titkolták el és az arra vonatkozó információk megtalálhatók az adóalany könyvelésében. Az adóhatóság rendelkezik az ahhoz szükséges információkkal, hogy ellenőrizhesse, hogy a tartalmi követelmények ténylegesen teljesülnek-e, amit mindenesetre a nemzeti bíróságnak kell vizsgálnia.

73 A tagállamok bizonyos feltételek mellett a héa kijátszására irányuló kísérletként vehetik figyelembe a Közösségen belüli ügylet leplezését, és ilyen esetben a belső jogukban meghatározott bírságot vagy pénzbüntetést alkalmazhatják, feltéve hogy azok arányosak a visszaélés súlyával (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 40. pontját).

74 A héa késedelmes megfizetése ugyanakkor önmagában nem tekinthető csalásnak, ami azt feltételezi egyrészt, hogy a héairányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek betartása ellenére az érintett ügylet eredménye olyan adóelnyerő megszerzése, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel, és másrészt, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnik, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelnyerő megszerzése (lásd ebben az értelemben a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 74. és 75. pontját, valamint a fent hivatkozott Klub-ügyben hozott ítélet 49. pontját).

75 A késedelmi kamat fizetése megfelelő szankció lehet, amennyiben nem megy túl a jelen ítélet 67. pontjában hivatkozott, az adócsalás megakadályozására és a héa megfelelő megállapítására irányuló célok eléréséhez szükséges mértéken.

76 Amint a jelen ítélet 68. és azt követő pontjaiból kiderül, az ilyen szankció aránytalan, amennyiben a késedelmi kamat teljes összege megegyezik a levonható adó összegével, hiszen így lényegében megfosztja az adóalanyt az adólevonási jogától. A szankció arányosságának értékelése a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

77 Ennélfogva a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes a héa késedelmes megfizetése esetén a levonási jog megtagadásában álló szankció alkalmazása, azzal nem ellentétes azonban a késedelmi kamat fizetésére való kötelezés, feltéve hogy e szankció megfelel az arányosság elvének, aminek a vizsgálata a kérdést elterjesztő

bíróság feladata.

A költségekről

78 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 179. cikkének (1) bekezdését, 180. és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes a levonási jog gyakorlását korlátozó olyan jogvesztő határidő, mint amely az alapügy tárgyát képezi, feltéve hogy az nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné vagy nem nehezíti meg túlzottan e jog gyakorlását. Ennek értékelése a nemzeti bíróság feladata, amely többek között figyelembe veheti a jogvesztő határidő utóbb bekövetkezett jelentős meghosszabbítását, valamint a levonási jog gyakorlása érdekében ugyanezen határidőn belül lefolytatandó hozzáadottértékadó-nyilvántartásbavételi eljárás időtartamát.**

2) **Az adósemlegesség elvével ellentétes a hozzáadottérték-adó késedelmes megfizetése esetén a levonási jog megtagadásában álló szankció alkalmazása, azzal nem ellentétes azonban a késedelmi kamat fizetésére való kötelezés, feltéve hogy e szankció megfelel az arányosság elvének, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár