

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2016. szeptember 15.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadórendszer – 2006/112/EK irányelv – A 178. cikk a) pontja – Levonási jog – Gyakorlási módok – A 226. cikk 6. és 7. pontja – A számlán kötelezően feltüntetendő adatok – A nyújtott szolgáltatások mértéke és jellege – A szolgáltatásnyújtás teljesítésének dátuma”

A C-516/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) a Bírósághoz 2014. november 17-én érkezett, 2014. november 3-i határozatával terjesztett el az elzete

a **Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA**

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, C. Lycourgos, Juhász E., C. Vajda (előadó) és K. Jürimäe bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. január 14-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA képviselőjében P. Braz advogado,
- a portugál kormány képviselőjében L. Inez Fernandes, R. Campos Laires és A. Cunha, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében T. Henze, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és P. Guerra e Andrade, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2016. február 18-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.) 178. cikke a) pontjának és 226. cikke 6. pontjának az értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA (a továbbiakban: Barlis) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) között annak tárgyában folyamatban lév eljárásban terjesztették el, hogy ez utóbbi megtagadta a valamely ügyvédi iroda által nyújtott szolgáltatásokat igénybevev Barlis által elztesen megfizetett hozzáadottértékadó (a továbbiakban: hea) levonásához való jogot, azon okból, hogy az ezen ügyvédi iroda által kiállított számlák nem felelnek meg a nemzeti jogszabályok szerinti alaki követelményeknek.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdése ekképpen rendelkezik:

„Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során egymást követ idszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor, a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás mindig azon idszak lejártakor min sül teljesítettnek, amelyre ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak, kivéve a 14. cikk (2) bekezdésének b) pontja alá tartozó azon termékértékesítést, mely a termék meghatározott idszakra vonatkozó bérletéb l vagy részletvételéséb l áll.”

4 Ezen irányelv 168. cikke szerint:

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

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendó termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendó vagy megfizetett héát;

[...]”

5 Az említett irányelv 178. cikkének a szövege a következ:

„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;

[...]”

6 Ugyanezen irányelv 219. cikke úgy rendelkezik, hogy számlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelm en az eredeti számlára hivatkozik, és módosítja azt.

7 A 2006/112 irányelv 220. cikke értelmében:

„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 Ezen irányelv 226. cikke el?írja:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag a következ? adatokat kell kötelez?en feltüntetni:

[...]

6. az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege;

7. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének dátuma, vagy a 220. cikk 4. és 5. pontjában említett el?leg átadásának (átutalásának) dátuma, amennyiben ezt a dátumot meghatározták, és az eltér a számla kiállításának dátumától;

[...]"

9 Az említett irányelv 273. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„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 portugál jog

10 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy a código do IVA (héatörvénykönyv) 36. cikke (5) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy a számláknak „az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások szokásos megjelölését és az alkalmazandó adómérték meghatározásához szükséges adatokat” kell tartalmazniuk.

11 A számlán feltüntetett héa levonására vonatkozó jog a héatörvénykönyv 19. cikke (2) bekezdésének a) pontja és (6) bekezdése szerint csak akkor áll fenn, ha a számla többek között megfelel a héatörvénykönyv 36. cikke (5) bekezdésének b) pontjában szerepl? követelményeknek.

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

12 A Barlis, amelynek székhelye Lisszabonban (Portugália) található, étteremmel rendelkező szállodákat üzemeltet.

13 A Barlis 2008 és 2010 között szolgáltatásokat vett igénybe egy ügyvédi irodától (a továbbiakban: szóban forgó jogi szolgáltatások), amelyekr?l négy számlát (a továbbiakban: szóban forgó számlák) állítottak ki, az alábbi leírásokkal:

- 2008. augusztus 26-ai 02170/2008. sz. számla – „2007. december 1-jétől a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások”;
- 2008. december 17-ai 32100478. sz. számla – „Júniustól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokért járó tiszteletdíj”;
- 2009. április 29-ai 32101181. sz. számla – „A mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokért járó tiszteletdíj”; és
- 2010. június 2-ai 32104126. sz. számla – „2009. november 1-jétől a mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokért járó tiszteletdíj”.

14 A Barlis élt az e számlákon feltüntetett hía levonásának jogával.

15 A Barlis által benyújtott hía-visszatérítés iránti kérelmet követően az illetékes hatóságok ellenőrzési eljárásokat indítottak a 2008 és 2011 közötti évekre vonatkozóan. Ezen ellenőrzések során e hatóságok azt állapították meg, hogy a Barlisnak nem volt joga a szóban forgó jogi szolgáltatásokra vonatkozó hía levonni, mivel a Barlis ügyvédei által kiállított, szóban forgó számlákon szereplő leírások elégtelenek voltak. Következésképpen e hatóságok a hía 8689,49 euró – az e jogi szolgáltatások címén levont hía összegének megfelelő – összeg helyesbítését javasolták.

16 A Barlist tájékoztatták arról, hogy gyakorolhatja az előzetes meghallgatáshoz való jogát, amely társaság dokumentumokat csatolt be a szóban forgó jogi szolgáltatások részletesebb bemutatásával.

17 Az illetékes hatóságok mindazonáltal fenntartották a javasolt helyesbítéseket a szóban forgó számlák hiányos jellege okán. E hatóságok szerint az ilyen alaki jogszerűség hiánya nem orvosolható a hiányzó elemeket igazoló mellékletek benyújtásával, mivel ezek nem minősülnek a számlákkal „egyenértékű dokumentumoknak”. Ugyanis az ilyen „egyenértékű dokumentumoknak” önmagukban is teljesíteniük kellene a héatörvénykönyv 36. cikkének (5) bekezdésében szereplő összes feltételt, ami nem áll fenn egy egyszerű melléklet esetén.

18 2013. május 31-én a Barlis fellebbezést nyújtott be e határozat ellen, amelyet egy 2013. szeptember 25-ai határozattal elutasítottak azon okból, hogy a szóban forgó számlákon szereplő „jogi szolgáltatások” megjelölés nem felelt meg sem a 2006/112 irányelv 226. cikke 6. pontja követelményeinek, sem az ezen irányelvet átültető nemzeti rendelkezéseknek, mivel e megjelölés nem részletezte sem a nyújtott szolgáltatásokat, sem az egyes szolgáltatások vagy az összes szolgáltatás mennyiségét.

19 Fellebbezése elutasítását követően a Barlis 2013. december 30-án egyszemélyes választottbíróság megalakítását kérte.

20 Az ebben az összefüggésben eljáró Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) arra a megállapításra jut, hogy meg kell határoznia, hogy a szóban forgó számlákon szereplő megjelölések teljesítik-e a héatörvénykönyv 36. cikke (5) bekezdésének b) pontjában szereplő összes feltételt, amely pont szerint a számláknak tartalmazniuk kell „az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások szokásos megjelölését és az alkalmazandó adómérték meghatározásához szükséges adatokat”.

21 E bíróság mindazonáltal észrevételezi, hogy a nemzeti jog értelmezésének összhangban kell lennie a 2006/112 irányelv 226. cikkével, amely taxatíván felsorolja azon adatokat,

amelyeknek a számlákon a héa megállapítása céljából szerepelniük kell, amelyek között – e rendelkezés 6. pontjában – található „az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege”.

22 Ilyen körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ]) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A [2006/112] irányelv 226. cikke 6. pontjának helyes értelmezése lehetvé teszi-e, hogy [az adó- és vámhatóság] elégtelennek tekints[e] az olyan számla tartalmát, amely »meghatározott időponttól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokat« vagy kizárólag »mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokat« említ, figyelembe véve, hogy az együttműködés elve alapján a hatáskörrel rendelkező hatóság az ügyletek megvalósulásának és részletes jellegzetességeinek megerősítéséhez szükséges kiegészítő információkat meg tudja szerezni?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

23 Előjáróban meg kell állapítani, hogy az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés kifejezetten csupán a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. pontjára irányul. Azonban annak érdekében, hogy a kérdést elterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni, amely lehetvé teszi számára az eltte folyamatban lévő jogvita elbírálását, az elvégzendő elemzést ki kell terjeszteni a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontjára és 226. cikkének 7. pontjára is. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság feladata az uniós jog minden olyan rendelkezésének értelmezése, amelyre a nemzeti bíróságoknak az eléjük terjesztett jogviták eldöntése érdekében szükségük van, még akkor is, ha e bíróságok az általuk feltett kérdésekben nem jelölik meg kifejezetten ezeket a rendelkezéseket (2015. július 16-i Abcurítélet, C-544/13 és C-545/13, EU:C:2015:481, 33. pont).

24 A kérdést elterjesztő bíróság által feltett kérdésnek két része van, amelyeket külön kell kezelni. A kérdést elterjesztő bíróság a kérdésének első részével lényegében arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 226. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, olyan számlák, amelyeken csupán a „[meghatározott időponttól] a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” vagy „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, megfelelnek az e cikk 6. és 7. pontjában szereplő követelményeknek. Kérdésének második részével a kérdést elterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az kizárja azt, hogy a nemzeti adóhatóságok megtagadják a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy az adóalany olyan számlával rendelkezik, amely nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában előírt feltételeket, miközben e hatóságok rendelkezésére áll minden ahhoz szükséges információ, hogy ellenőrizni tudják, teljesülnek-e az e jog gyakorlásához kapcsolódó anyagi jogi feltételek.

A kérdés első részéről, amely a 2006/112 irányelv 226. cikke 6. és 7. pontjának a tiszteletben tartására vonatkozik

25 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 226. cikke úgy rendelkezik, hogy az ezen irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, az említett irányelv 220. cikke értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag az előbbi cikkben említett adatokat kell kötelezően feltüntetni. A fentiekből következik, hogy a tagállamok a héalevonási jog gyakorlását nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan feltételek tiszteletben tartásához, amelyeket a 2006/112 irányelv rendelkezései kifejezetten nem írnak elő (lásd ebben az értelemben: 2010. július 15-ii Pannon Gép Centrum ítélet, C-368/09, EU:C:2010:441, 40. és 41. pont).

26 Először is, a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. pontja előírja, hogy a számlának tartalmaznia kell a nyújtott szolgáltatás mértékét és jellegét. E rendelkezés szövege ekképpen tartalmazza, hogy kötelező megjelölni a nyújtott szolgáltatás mértékét és jellegét, azonban nem pontosítja, hogy szükséges lenne az egyes nyújtott szolgáltatások kimerítő jellegű leírása.

27 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 30., 32. és 46. pontjában megjegyezte, a számlákon kötelezően feltüntetendő adatok rendeltetése az, hogy lehetővé tegyék az adóhatóságok számára, hogy ellenőrizhessék az esedékes adó megfizetését és adott esetben a héalevonási jog fennállását. Következésképpen e rendeltetés fényében kell elemezni, hogy az alapügyben szóban forgókhoz hasonló számlák megfelelnek-e a 2006/112 irányelv 226. cikke 6. pontja követelményeinek.

28 Az alapügyben, noha a szóban forgó számlák a nyújtott szolgáltatásokat „jogi szolgáltatásoknak” minősítik, e fogalom – amint azt a portugál kormány az írásbeli észrevételeiben megjegyezte – számos különféle szolgáltatást foglal magában, és többek között olyan szolgáltatásokat is, amelyek nem feltétlenül tartoznak a gazdasági tevékenység körébe. Ebből következően a „[meghatározott időponttól] a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” vagy „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölés nem történik úgy, hogy kellően részletesen leírja a szóban forgó szolgáltatások jellegét. Ezenkívül, e megjelölés olyan általános, hogy nem történik úgy, hogy abból kivehető lenne a nyújtott szolgáltatások mértéke, a főtanácsnok által az indítványa 60–63. pontjában kifejtett okokból. Következésképpen az említett megjelölés *a priori* nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában előírt feltételeket, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell vizsgálnia.

29 Másodszor, a 2006/112 irányelv 226. cikkének 7. pontja azt követeli meg, hogy a számlán szerepeljen a szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének dátuma.

30 Ezt a követelményt szintén a számlákon a 2006/112 irányelv 226. cikkében előírtak szerint kötelezően feltüntetendő megjelölések célkitűzésének fényében kell értelmezni, azaz – amint az a jelen ítélet 27. pontjában említésre került –, hogy az adóhatóságok ellenőrizhessék az esedékes adó megfizetését és adott esetben a héalevonási jogot. Ebből a célból az említett számla tárgyát képező szolgáltatásnyújtás időpontja lehetővé teszi annak ellenőrzését, hogy az adóztatandó tényállás mikor valósul meg, és ennél fogva lehetővé teszi azon adóügyi rendelkezések meghatározását, amelyeket a dokumentum szerinti ügyletre az időbeli hatály szempontjából alkalmazni kell.

31 A jelen esetben kit?nik az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy az alapügyben szóban forgó számlák tárgyát képez? jogi szolgáltatások során egymást követ? id?szakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor. A 2006/112 irányelv 64. cikke úgy rendelkezik, hogy az ilyen szolgáltatásnyújtás mindig azon id?szak lejártakor min?sül teljesítettnek, amelyre ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak. Következésképpen, a 2006/112 irányelv 226. cikke 7. pontja követelményeinek való megfelelés érdekében elengedhetetlen, hogy ezen id?szakok szerepeljenek az ilyen szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó számlákon.

32 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a szóban forgó, „[meghatározott id?ponttól] a mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokra” vonatkozó számlák úgy t?nnek, hogy pontosan meghatározzák az elszámolási id?szakot. Ellenben, a szóban forgó számlák egyike csupán azt a megjelölést tartalmazza, hogy „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások”. E számla nem jelöli meg a szóban forgó id?szak kezdetének id?pontját, és ennél fogva nem teszi lehetővé azon id?szak meghatározását, amelyre a szóban forgó elszámolások vonatkoznak.

33 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az olyan számla, amely csupán azt a megjelölést tartalmazza, hogy „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások”, az elszámolási id?szak kezdete id?pontjának pontos meghatározása nélkül, nem teljesíti a 2006/112 irányelv 226. cikkének 7. pontjában el?írt feltételeket.

34 Azonban, ha a kérdést el?terjeszt? bíróság megállapítja, hogy a szóban forgó számlák nem teljesítik az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjából következő feltételeket, meg kell vizsgálnia, hogy a Barlis által becsatolt dokumentumokban szerepel-e az alapügyben szóban forgó jogi szolgáltatások részletesebb bemutatása, és hogy az el?bbieket az említett irányelv 219. cikke értelmében számlának tekinthet?k-e, olyan dokumentumokként, amelyek kifejezetten és egyértelm?en az eredeti számlára hivatkoznak, és módosítják azt.

35 A fenti megfontolásokból következik, hogy a feltett kérdés első részére azt kell válaszolni, hogy a 2006/112 irányelv 226. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, olyan számlák, amelyeken csupán a „[meghatározott id?ponttól] a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, *a priori* nem felelnek meg az e cikk 6. pontjában szerepl? feltételeknek, és hogy az olyan számlák, amelyeken csupán a „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, *a priori* nem felelnek meg sem az említett 6. pontban, sem a szóban forgó cikk 7. pontjában szerepl? feltételeknek, amit azonban a kérdést el?terjeszt? bíróságnak meg kell vizsgálnia.

A kérdés második részér?l, amely a héalevonási jog gyakorlása szempontjából az olyan számlának a következményeire vonatkozik, amely nem teljesíti a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában el?írt feltételeket

36 Kérdésének második részével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 226. cikke 6. és 7. pontjának megsértése milyen következményekkel jár a héalevonási jog gyakorlására nézve.

37 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhel? el?zetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C?18/13, EU:C:2014:69, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, hogy a 2006/112 irányelv 167. és azt követ? cikkeiben foglalt héalevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és f?szabály

szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhel? el?zetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd ebben az értelemben: 2014. február 13?i Maks Pen ítélet, C?18/13, EU:C:2014:69, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetend? vagy megfizetett h?a terhe alól. A közös h?arendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illet?en biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményét?l, feltéve hogy az említett tevékenységek f?szabály szerint maguk is h?akötelesek (2015. október 22?i PPUH Stehcemp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Ami a h?alevonási jog keletkezésének a tartalmi feltételeit illeti, a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából kit?nik, hogy e jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalanynak utóbb adóköteles tevékenységéhez kell felhasználnia, és hogy e termékeket vagy szolgáltatásokat el?bb más adóalanyra kell értékesítenie, illetve nyújtania (lásd ebben az értelemben: 2015. október 22?i PPUH Stehcemp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Ami a szóban forgó jog alaki feltételeit illeti, a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontjából az következik, hogy e jog gyakorlása az ezen irányelv 226. cikke szerint kiállított számlával való rendelkezéshez van kötve (lásd ebben az értelemben: 2012. március 1?i Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz ítélet; C?280/10, EU:C:2012:107, 41. pont; 2015. október 22?i PPUH Stehcemp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719, 29. pont).

42 A Bíróság úgy ítélte meg, hogy a h?asemlegesség alapvet? elve megköveteli, hogy az el?zetesen felszámított h?a levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi feltételek teljesülnek, még ha egyes alaki feltételeknek nem is tesznek eleget az adóalanyok. Ennélfogva, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi feltételek teljesülnek?e, az adóalanyra a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében e hatóság nem írhat el? olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehet?sége elenyészik (lásd ebben az értelemben: 2010. október 21?i Nidera Handelscompagnie ítélet, C?385/09, EU:C:2010:627, 42. pont; 2012. március 1?i Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz ítélet; C?280/10, EU:C:2012:107, 43. pont; 2015. július 9?i Salomie és Oltean ítélet, C?183/14, EU:C:2015:454, 58. és 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Ebb?l következ?en az adóhatóság nem tagadhatja meg a h?alevonás jogát kizárólag azon okból, hogy valamely számla nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában el?írt feltételeket, ha rendelkezésére áll minden, annak ellen?rzéséhez szükséges adat, hogy az e jogra vonatkozó anyagi jogi feltételek teljesülnek?e.

44 E tekintetben az adóhatóság vizsgálata nem korlátozódhat magának a számlának a vizsgálatára. Az adóhatóságnak figyelembe kell vennie az adóalany által szolgáltatott kiegészít? információkat is. E megállapítást alátámasztja a 2006/112 irányelv 219. cikke, amelynek értelmében számlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelm?en az eredeti számlára hivatkozik, és módosítja azt.

45 Az alapügyben ennél fogva a kérdést el?terjeszt? bíróságnak a szóban forgó számlákban és a Barlis által becsatolt dokumentumokban szerepl? összes információt figyelembe kell vennie annak vizsgálatához, hogy a Barlis h?alevonási jogának anyagi jogi feltételei teljesülnek?e.

46 Ebben az összefüggésben el?s?r is hangsúlyozni kell, hogy a h?alevonást kérelmez? adóalanyra kell bizonyítani, hogy megfelel az igénybevételhez el?írt feltételeknek (lásd ebben

az értelemben: 2013. július 18?i Evita?K. ítélet, C?78/12, EU:C:2013:486, 37. pont). Az adóhatóságok tehát magától az adóalanytól követelhetik a kért levonás biztosításához általuk szükségesnek tartott igazolásokat (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27?i Twoh International ítélet, C?184/05, EU:C:2007:550, 35. pont).

47 Másodszor, pontosítani kell, hogy a tagállamok hatáskörükben szankciókat írhatnak el? a héalevonási jog gyakorlására vonatkozó alaki jogi feltételek megsértése esetére. A 2006/112 irányelv 273. cikke értelmében a tagállamok intézkedéseket fogadhatnak el az adó pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, feltéve hogy ezen intézkedések nem haladják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztetik a hía semlegességét (lásd ebben az értelemben: 2015. július 9?i Salomie és Oltean ítélet, C?183/14, EU:C:2015:454, 62. pont).

48 Az uniós jog többek között nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy adott esetben a jogsértés súlyosságával arányos bírságot vagy pénzbüntetést szabjanak ki az alaki követelmények megsértésének szankcionálása érdekében (lásd ebben az értelemben: 2015. július 9?i Salomie és Oltean ítélet, C?183/14, EU:C:2015:454, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 A fenti megfontolásokból következ?en a feltett kérdés második részére azt kell válaszolni, hogy a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az kizárja azt, hogy a nemzeti adóhatóságok megtagadják a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy az adóalany olyan számlával rendelkezik, amely nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában el?írt feltételeket, miközben e hatóságok rendelkezésére áll minden olyan szükséges információ, amely alapján ellen?rizni tudják, hogy az e jog gyakorlásához kapcsolódó anyagi jogi feltételek teljesülnek?e.

A költségekr?l

50 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 (negyedik tanács) a következ?képpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 226. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, olyan számlák, amelyeken csupán a „[meghatározott id?ponttól] a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, a *priori* nem felelnek meg az e cikk 6. pontjában szerepl? feltételeknek, és hogy az olyan számlák, amelyeken csupán a „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, a *priori* nem felelnek meg sem az említett 6. pontban, sem a szóban forgó cikk 7. pontjában szerepl? feltételeknek, amit azonban a kérdést el?terjeszt? bíróságnak meg kell vizsgálnia.

A 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az kizárja azt, hogy a nemzeti adóhatóságok megtagadják a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy az adóalany olyan számlával rendelkezik, amely nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában el?írt feltételeket, miközben e hatóságok rendelkezésére áll minden olyan szükséges információ, amely alapján ellen?rizni tudják, hogy az e jog gyakorlásához kapcsolódó anyagi jogi feltételek teljesülnek?e.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: portugál.