

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2017. november 15.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 168. cikk a) pontja, a 178. cikk a) pontja és a 226. cikk 5. pontja – Az elzetiesen felszámított adó levonása – A számlán kötelezően feltüntetendő adatok – Az adóalanynak az adólevonási jog feltételeinek fennállásába vetett jogos bizalma”

A C-374/16. és C-375/16. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2016. július 7-én érkezett, 2016. április 6-i határozataival terjesztett el a

Rochus Geissel, az RGEX GmbH i.L. megbízott felszámolója

és

a **Finanzamt Neuss**

között folyamatban lévő eljárásban (C-374/16),

valamint

a **Finanzamt Bergisch Gladbach**

és

Igor Butin

között folyamatban lévő eljárásban (C-375/16),

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, E. Levits (előadó), A. Borg Barthet, M. Berger és F. Biltgen bírák,

előtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- I. Butin képviseletében L. Rodenbach Rechtsanwalt,
- a német kormány képviseletében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,

- az osztrák kormány képviselőjében G. Eberhard, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében M. Wasmeier és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2017. július 5-én tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzeter döntéshozatal iránti kérelmek a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-án 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 168. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 168. cikke a) pontjának, 178. cikke a) pontjának és 226. cikke 5. pontjának az értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket az egyrészt az RGEX GmbH i.L. megbízott felszámolójaként eljáró Rochus Geissel és a Finanzamt Neuss (neussi adóhatóság, Németország), másrészt pedig a Finanzamt Bergisch Gladbach (Bergisch Gladbach-i adóhatóság, Németország) és I. Butin között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásokban terjesztették el, hogy ezen adóhatóságok megtagadták az elzeteren felszámított hozzáadottértékadó (héta) olyan számlák alapján való levonását, amelyeken a számlák kibocsátójának olyan címét tüntették fel, amelyen postai úton elérhet ugyan, de amelyen semmilyen gazdasági tevékenységet nem végez.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 168. cikke a következőképpen 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;

[...]”

4 Ezen irányelv 178. cikke értelmében:

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

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

[...]”

5 Az említett irányelv 220. cikke elírja:

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

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

[...]

6 A héairányelv 226. cikke kimondja:

„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;

[...]

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

[...]

7 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottértékadó az ország [helyesen: a Közösség] területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv (HL 1986. L 326., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.) 1. cikke úgy rendelkezik, hogy ezen irányelv alkalmazásában „a Közösség területén nem honos adóalany” a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 4. cikkének (1) bekezdésében említett adóalany, aki az ezen irányelv 3. cikkének (1) bekezdésében említett időszak alatt az adott területen sem gazdasági tevékenységének székhelyével, sem olyan állandó telephellyel nem rendelkezett, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek, vagy ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában sem állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezett, és aki ugyanezen idő alatt a 2. cikkben említett tagállamban bizonyos kivételektől eltekintve nem végzett termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást.

A német jog:

8 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; a továbbiakban: UStG) alapeljárás tényállására alkalmazandó változata szerinti 14. §-a kimondja:

„1. Számla bármely olyan dokumentum, amely alapján valamely termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó ellenértéket kiegyenlítenek, tekintet nélkül arra, hogy az üzleti tevékenység folytatása során a szóban forgó dokumentum milyen elnevezést kap. A számla forrásának hitelességét, tartalmának integritását és olvashatóságát biztosítani kell. A forrás hitelessége a számla kiállítójának személyazonosságáról való megbizonyosodást jelenti [...]

[...]

4. A számlán kötelezően fel kell tüntetni a következő adatokat:

1) a termékértékesítő, illetve szolgáltatásnyújtó vállalkozó és a vevő (megrendelő) teljes neve

és címe; [...]

[...]"

9 Az UStG 15. §-ának (1) bekezdése a következőket írja el?:

„A vállalkozó elzetiesen felszámított adóként a következő összegeket vonhatja le:

1. a vállalkozása részére valamely másik vállalkozó által teljesített értékesítésekre és egyéb szolgáltatásokra jogszabály alapján felszámított adó. Az adólevonási jog gyakorlásának feltétele, hogy a vállalkozó rendelkezzen a[z UStG] 14. és 14a. §-a szerint kiállított számlával [...]

[...]"

10 Az Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (a forgalmi adóról szóló törvény végrehajtási rendelete) 31. §-ának (2) bekezdése értelmében teljesülnek az UStG 14. §-a (4) bekezdése első mondatának 1. pontja szerinti követelmények, ha a számlán feltüntetett megjelölések alapján mind a termékértékesítő, illetve szolgáltatásnyújtó vállalkozó, mind a vevő, illetve megrendelő neve és címe egyértelműen megállapítható.

11 Az Abgabenordnungnak (az adózás rendjéről szóló törvény; a továbbiakban: AO) „Az adó méltányossági eljárás keretében való eltérő megállapítása” címet viselő 163. §-a a következőképpen rendelkezik:

„Az adók alacsonyabb összegben állapíthatók meg, és egyes adóalapnövelő tényezők az adómegállapítás során figyelmen kívül hagyhatók, ha az adó kivetése az egyedi esetben fennálló helyzet alapján méltánytalan lenne. Az adóalany beleegyezésével a jövedelemadó tekintetében megengedhető, hogy egyes, az adóalap összegét növelő tényezők csak valamely későbbi időpontban, egyes, az adóalap összegét csökkentő tényezők pedig valamely korábbi időpontban kerüljenek figyelembevételre. Az eltérő adómegállapításra vonatkozó határozatról az adómegállapítással együtt lehet dönteni.”

12 Az AO 227. §-a elírja:

„Az adóhatóságok az adójogviszonyból származó követeléseket egészben vagy részben elengedhetik, amennyiben azok végrehajtása az egyedi esetben fennálló helyzet alapján méltánytalan lenne; ugyanezekkel a feltételekkel a már kifizetett összegek visszatéríthetők vagy beszámíthatók.”

Az alapeljárások és az elzeties döntéshozatalra elterjesztett kérdések

A C-374/16. sz. ügy

13 Az RGEX korlátolt felelősségű társaság, amely az alapeljárással érintett 2008-as évben gépjárműkereskedelemmel foglalkozott. E 2007 decemberében alapított társaság 2015 óta felszámolás alatt áll. Az említett társaság egyedüli tagja és ügyvezetője R. Geissel volt, aki a társaságot jelenleg felszámolóként képviseli.

14 A 2008-ra vonatkozó héabevallásában a RGEX többek között adómentes közösségen belüli gépjárműértékesítéseket és az EXTEL GmbH-től beszerzett 122 darab járműhöz kapcsolódó 1 985 443,42 euró összeg elzetiesen felszámított adót vallott be.

15 A neussi adóhatóság nem fogadta el az RGEX bevallását, és a 2010. augusztus 31-én kelt határozatával két, héára irányuló különleges ellenőrzés megállapításai alapján határozta meg a

2008. évre vonatkozóan fizetendő hűa összegét. Ezen adóhatóság az adómentesként bevallott, Spanyolországba irányuló gépjárműértékesítések tekintetében megállapította, hogy azok adókötelesek azon az alapon, hogy az érintett járműveket nem szállították Spanyolországba, hanem azokat Németországban értékesítették. Az említett adóhatóság szintén megállapította, hogy az EXTEL által kibocsátott számlák alapján levonni kívánt elzettesen felszámított hűaösszegek nem helyezhetők levonásba, mivel az EXTEL olyan „fiktív cég” volt, amely a számlán feltüntetett címen nem rendelkezett székhellyel.

16 Az RGEX, azt követően, hogy eredménytelenül támadta meg e határozatot, a Finanzgericht Düsseldorfhoz (düsseldorfi pénzügyi bíróság, Németország) fordult, amely a gépjárművek adóztatása tekintetében helyt adott a keresetnek, ezt meghaladóan pedig mint megalapozatlant elutasította azt.

17 A Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi pénzügyi bíróság) többek között megállapította, hogy az EXTEL székhelye ugyan valóban az általa a számláin megjelölt címen volt megtalálható, ugyanakkor az lényegében csak egyszer postafiókszékhelyként működött. E címen az EXTEL-t csak postai úton lehetett elérni. Az EXTEL ezen a címen semmilyen kereskedelmi tevékenységet nem folytatott.

18 E bíróság elutasította az RGEX-nek az EXTEL által kibocsátott számlákon szereplő cím valóságába vetett állítólagos jogos bizalmára vonatkozó érveket. A bizalomvédelem elve nem az adó megállapítása során, hanem adott esetben kizárólag az AO 163. §a és 227. §a szerinti méltányossági intézkedés keretében vehető figyelembe.

19 Az RGEX megbízott felszámolójaként eljáró R. Geissel felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Finanzgericht Düsseldorfhoz (düsseldorfi pénzügyi bíróság) ítéletével szemben a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország), arra hivatkozva, hogy az UStG 14. §a (4) bekezdése első mondatának 1. pontja és a hűairányelv 226. cikkének 5. pontja értelmében vett „cím” a számla kibocsátójának azonosítására szolgál, és az kizárólag a postai úton való elérhetőséget feltételezi.

20 A kérdést elterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a nemzeti jog szerint az RGEX nem jogosult az elzettesen felszámított hűa EXTEL által kiállított számlák alapján való levonására, mivel az EXTEL semmilyen saját gazdasági tevékenységet nem végzett a számláin szereplő címen. A kérdést elterjesztő bíróság ugyanis egy párhuzamos eljárásban hozott határozatában kimondta, hogy az UStG 14. §a (4) bekezdése első mondatának 1. pontja értelmében vett „teljes cím” arra utal, hogy a vállalkozó e címen végzi gazdasági tevékenységét. Jóllehet a nemzeti jog egyik közigazgatási iránymutatásának megfelelően az adóhatóság számára elegendő, hogy postai irányítószámot vagy CEDEX-számot „tüntessenek fel cím helyett”, az ilyen iránymutatás ugyanakkor nem köti a bíróságot.

21 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Tartalmazza-e a [hűa]irányelv 178. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontja szerinti adólevonási jog gyakorlásához szükséges számla a[z említett] irányelv 226. cikkének 5. pontja szerinti »teljes címet«, ha a termékértékesítő, illetve szolgáltatásnyújtó vállalkozó a termékértékesítésről, illetve szolgáltatásnyújtásról általa kiállított számlán olyan címet tüntet fel, amelyen postai úton elérhető ugyan, de amelyen nem végez gazdasági tevékenységet?

2) A tényleges érvényesülés követelményére tekintettel ellentétes-e a [hűa]irányelv 178. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontjával az olyan nemzeti gyakorlat, amely csak az adómegállapítási eljáráson kívüli külön méltányossági eljárás keretében

veszi figyelembe a vevőnek, illetve megrendelőnek az adólevonás feltételeinek teljesülésével kapcsolatos jóhiszeműségét? Hivatkozható-e e tekintetben a [z említett] irányelv 178. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontja?”

A C-375/16. sz. ügy

22 A 2009 és 2011 közötti időszakban I. Butin, aki Németországban autókereskedést üzemeltetett, a Z vállalkozástól beszerzett és viszonteladásra szánt több járműre vonatkozó számlák alapján elzetesen felszámított héát helyezett levonásba. A járművek részben abban az utcában kerültek átadásra I. Butin vagy munkavállalói részére, ahol Z társasági székhelye volt, jóllehet az autókereskedést nem arról a címről üzemeltették, részben pedig a vasútállomás előudvarához hasonló nyilvános helyen.

23 Az I. Butin vonatkozásában lefolytatott adóellenőrzés során a Bergisch Gladbach-i adóhatóság arra a megállapításra jutott, hogy a Z által kiállított számlákon szerepeltetett elzetesen felszámított adó összegei nem vonhatók le, mivel a Z által e számlákon megjelölt szállítói cím hibás. Megállapításra került, hogy e cím csupán „postafiókcímként” szolgált, és hogy Z nem rendelkezett állandó telephellyel Németországban.

24 2013. szeptember 13-án az említett adóhatóság a 2009 és 2011 közötti időszak vonatkozásában módosított adómegállapító határozatokat bocsátott ki. 2013. október 1-jei határozatával elutasította I. Butinnak az adómegállapítás AO 163. §-a szerinti méltányossági alapon való módosítására irányuló kérelmét.

25 A Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország) helyt adott I. Butin keresetének, amelyben ez utóbbi vitatta a Bergisch Gladbach-i adóhatóság által hozott utólagos adómegállapítást. A bíróság álláspontja szerint az UStG 14. §-a (4) bekezdése első mondatának 1. pontja értelmében vett „cím” nem követeli meg, hogy az üzleti tevékenységek is ezen a helyen folyjanak. Ezenfelül az említett bíróság kimondta, hogy a kereset az adómegállapítás méltányossági alapon való módosítására irányuló másodlagos követelést illetően is kellően megalapozott. Álláspontja szerint I. Butin minden tőle elvárhatóan megtett Z vállalkozói jogállásának és az e vállalkozás által kibocsátott számlákon szereplő adatok helytállóságának ellenőrzése érdekében.

26 A Bergisch Gladbach-i adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság) ítéletével szemben a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság). Arra hivatkozik különösen, hogy a Z által kiállított számlák, I. Butin állításával ellentétben, nem tartalmazzák azt a címet, amelyen e társaság az üzleti tevékenységeit folytatja, és mivel I. Butin nem tett meg minden tőle elvárhatóan annak érdekében, hogy megbizonyosodjon az e számlákon szereplő adatok helytállóságáról, az elzetesen felszámított adó méltányossági eljárás keretében való levonásba helyezése nem biztosítható.

27 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az adóalany azon címének feltüntetését feltételezi-e a [héta]irányelv [...] 226. cikkének 5. pontja, amelyen az adóalany a gazdasági tevékenységét végzi?

2) Amennyiben az első kérdésre adott válasz nemleges:

a) Kielégíti-e a [héta]irányelv 226. cikkének 5. pontja szerinti cím feltüntetését egy postafiókcím feltüntetése?

b) Milyen címet kell feltüntetnie a számlán annak az adóalanynak, aki üzlethelyiséggel nem rendelkezik? vállalkozást m?ködtet (például internetes kereskedelemmel foglalkozik)?

3) Amennyiben nem teljesülnek a [héa]irányelv 226. cikke szerinti formai számlázási követelmények, úgy már akkor minden esetben biztosítani kell?e az adólevonást, ha nem valósul meg adócsalás, vagy az adóalany nem tudta, és nem is tudhatta, hogy csalásban vesz részt, vagy azt feltételezi ebben az esetben a bizalomvédelem elve, hogy az adóalany minden t?le észszer?en elvárható intézkedést megtett a számlaadatok helytállóságának ellen?rzése érdekében?”

A Bíróság el?tti eljárás

28 A Bíróság elnöke a 2016. július 22?i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélet meghozatala céljából egyesítette a C?374/16. és a C?375/16. sz. ügyeket.

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

A C?374/16. sz. ügyben el?terjesztett els? és a C?375/16. sz. ügyben el?terjesztett els? és második kérdésr?l

29 A C?374/16. sz. ügyben el?terjesztett els? és a C?375/16. sz. ügyben el?terjesztett els? és második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvnek az ezen irányelv 226. cikkének 5. pontjával összefüggésben értelmezett 168. cikke a) pontját és 178. cikke a) pontját úgy kell?e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amely az el?zetesen felszámított héa levonásához való jog gyakorlását ahhoz a feltételhez köti, hogy a számlán tüntessék fel azt a címet, amelyen a számla kibocsátója a gazdasági tevékenységét folytatja.

30 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 178. cikkének a) pontja értelmében az adóalanynak az adólevonási joga gyakorlásához az ezen irányelv 220–236. és 238–240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie.

31 Ezen irányelv 226. cikke felsorolja azon adatokat, amelyeket az ilyen számlán szerepeltetni kell. Ezen cikk 5. pontja többek között el?írja, hogy kötelez?en fel kell tüntetni az adóalany és a vev? teljes nevét és címét”.

32 A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében az uniós jogi rendelkezések értelmezésénél nemcsak a rendelkezés megfogalmazását, hanem a szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkit?zéseit is figyelembe kell venni, amelynek a részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2009. december 3?i Yaesu Europe ítélet, C?433/08, EU:C:2009:750, 24. pont; 2017. július 6?i Air Berlin ítélet, C?290/16, EU:C:2017:523, 22. pont).

33 El?ször is, a héairányelv 226. cikke 5. pontjának szövegét illet?en meg kell jegyezni, hogy e rendelkezés különböz? nyelvi változatai eltérést mutatnak. Az említett rendelkezés egyes nyelvi változatai, így a spanyol, az angol, a francia vagy a lett nyelvi változat a „nombre completo y la dirección”, a „the full name and address”, a „nom complet et l’adresse” vagy a „pilns v?rds vai nosaukums un adrese” fordulatot használja, míg más nyelvi változatok, többek között a német vagy az olasz nyelvi változat a „vollständigen Namen und die vollständige Anschrift”, illetve a „nome e l’indirizzo completo” feltüntetésére vonatkozó kötelezettséget írja el?.

34 Ugyanakkor a „teljes” jelz?nek az e követelmény megfogalmazásában való hiánya vagy jelenléte nem nyújt iránymutatást annak eldöntése vonatkozásában, hogy a számlán feltüntetett

cím az a hely?e, amelyen a számla kibocsátója a gazdasági tevékenységét folytatja.

35 Ezenkívül meg kell jegyezni, hogy a köznapi értelmében vett „cím” kifejezést tágan kell értelmezni. Amint azt a f?tanácsnok az indítványának a 36. pontjában megállapította, e kifejezés szokásos jelentésében mindegyik címtípusra, így a „postafiókcímre” is vonatkozik, feltéve hogy az adott személy e címen elérhet?.

36 Másrészt a héairányelv 226. cikke pontosítja, hogy ezen irányelv rendelkezéseinek sérelme nélkül az említett irányelv 220. cikke értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag a korábban említett cikkben szerepl? adatokat kell kötelez?en feltüntetni (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15?i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C?516/14, EU:C:2016:690, 25. pont).

37 Ebb?l következ?en az említett adatokkal kapcsolatos kötelezettségeket megszorítóan kell értelmezni olyan értelemben, hogy a tagállamok nem írhatnak el? szigorúbb kötelezettségeket, mint amelyek a héairányelvb?l következnek.

38 Következésképpen a tagállamok a héalevonási jog gyakorlását nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan feltételek tiszteltben tartásához, amelyeket a héairányelv rendelkezései kifejezetten nem írnak el? (2016. szeptember 15?i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C?516/14, EU:C:2016:690, 25. pont).

39 Másodszor, azon összefüggést illet?en, amelybe a héairányelv 226. cikke illeszkedik, emlékeztetni kell arra, hogy a héalevonási jog f?szabály szerint nem korlátozható (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet, C?518/14, EU:C:2016:691, 37. pont).

40 A Bíróság e tekintetben megállapította, hogy az olyan számla birtoklása, amely tartalmazza az ezen irányelv 226. cikkében el?írt elemeket, a héalevonáshoz való jog alaki feltételének min?sül. Márpedig az el?zetesen felszámított héa levonása lehetséges, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesznek eleget az adóalanyok (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet, C?518/14, EU:C:2016:691, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ebb?l következ?en a számlakibocsátó címe feltüntetésének módjai a héalevonás szempontjából nem min?sülhetnek meghatározó feltételnek.

41 Harmadszor, a héairányelv 226. cikkének teleologikus értelmezését illet?en, a számlákon kötelez?en feltüntetend? adatok rendeltetése az, hogy lehet?vé tegyék az adóhatóságok számára, hogy azok ellen?rizzék az esedékes adó megfizetését és adott esetben a héalevonási jog fennállását (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15?i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C?516/14, EU:C:2016:690, 27. pont).

42 Ennek érdekében, amint azt a f?tanácsnok az indítványának a 40. és 41. pontjában lényegében megállapította, a számlakibocsátó címének, nevének és héa?azonosítószámának a feltüntetése egy adott gazdasági ügylet és a számlakibocsátó mint meghatározott gazdasági szerepl? összekapcsolhatóságára irányul. A számlakibocsátó azonosítása lehet?vé teszi az adóhatóság számára annak vizsgálatát, hogy a levonásba helyezett héa összegét bevallották és megfizették?e. Az ilyen azonosítás annak ellen?rzését is lehet?vé teszi az adóalany számára, hogy a szóban forgó számla kibocsátója a héaszabályok szempontjából adóalany?e.

43 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a termékek értékesít?jének vagy a szolgáltatások nyújtójának a héa?azonosítószáma az említett azonosítás keretében lényeges információnak min?sül. Ezen azonosítószám a hatóság részér?l könnyen hozzáférhet? és ellen?rizhet?.

44 Másrészt, amint azt a f?tanácsnok az indítványának a 43. pontjában megállapította, a héa?azonosítószám megszerzése érdekében a vállalkozásoknak olyan regisztrációs eljárást kell lefolytatniuk, amelynek keretében héaregisztációs formanyomtatványt és igazoló dokumentumokat kell benyújtaniuk.

45 Ebb?l következ?en a számlakibocsátó címének a nevével és héa?azonosítószámával együtt való feltüntetése e számlakibocsátó azonosítására, és így arra irányul, hogy az adóhatóság a jelen ítélet 41. pontja szerinti ellen?rzéseket lefolytathassa.

46 Ebben az összefüggésben szintén hangsúlyozni kell, hogy a Bíróság megállapította, hogy a levonási rendszer arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetend? vagy megfizetett héa terhe alól (lásd különösen: 2015. október 22?i Sveda ítélet, C?126/14, EU:C:2015:712, 17. pont; 2017. június 14?i Compass Contract Services ítélet, C?38/16, EU:C:2017:454, 34. pont). Márpedig az említett rendszer céljainak az eléréséhez nem szükséges azon hely címének a feltüntetésére vonatkozó kötelezettség el?írása, amelyen a számlakibocsátó a gazdasági tevékenységét folytatja.

47 Az ilyen értelmezést ezenkívül a 2015. október 22?i PPUH Stehcemp ítélet (C?277/14, EU:C:2015:719) is meger?síti, amelyben a Bíróság kimondta, hogy lehet?ség van az el?zetesen felszámított héa levonására az olyan társaság által kiállított számlák alapján, amelyet a nemzeti bíróság nem létez? gazdasági szerepl?nek tekint. Még ha a nemzeti bíróság azt állapította is meg, hogy az e társaság által annak székhelyeként megjelölt épület „romos” állapotban volt, a Bíróság már kimondta, hogy az a körülmény, hogy az említett társaság székhelyén nem lehetett gazdasági tevékenységet végezni, nem zárja ki azt, hogy e tevékenységet a székhelyt?l eltér? más helyeken folytassák (lásd ebben az értelemben: 2015. október 22?i PPUH Stehcemp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719, 35. pont), különösen amennyiben a tevékenységeket tárgyasulatlan módon, új informatikai technológiák felhasználásával folytatják.

48 Ezenkívül, ellentétben azzal, amit a német és osztrák kormány állít, az a körülmény, miszerint a héalevonási jog szempontjából nem követelmény, hogy az adóalany által folytatott gazdasági tevékenységeket a számlán megjelölt címen végezzék, nem mond ellent a Bíróság által a 2007. június 28?i Planzer Luxembourg ítéletben (C?73/06, EU:C:2007:397) tett megállapításoknak. A „gazdasági tevékenység székhelye” és az „állandó telephely” 86/560 irányelv értelmében vett fogalmainak terjedelmére vonatkozó vizsgálat nem bír jelent?séggel a héairányelv 226. cikkének 5. pontjában szerepl? „cím” fogalma jelentésének meghatározása szempontjából.

49 Ebb?l következ?en a héalevonási jognak a termékek vev?je vagy a szolgáltatás igénybevev?je általi gyakorlása szempontjából nem követelmény, hogy a termékek eladójának vagy a szolgáltatás nyújtójának a gazdasági tevékenységeit a számlán megjelölt címen folytassák.

50 Ennélfogva a C?374/16. sz. ügyben el?terjesztett els? és a C?375/16. sz. ügyben el?terjesztett els? és második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvnek az ezen irányelv 226. cikke 5. pontjával összefüggésben értelmezett 168. cikke a) pontját és 178. cikke a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amely az el?zetesen felszámított héa levonásához való jog gyakorlását ahhoz a feltételhez köti, hogy a számlán tüntessék fel azt a címet, amelyen a számla kibocsátója a gazdasági tevékenységét folytatja.

A C?374/16. sz. ügyben el?terjesztett második kérdésr?l és a C?375/16. sz. ügyben el?terjesztett harmadik kérdésr?l

51 A C-374/16. sz. ügyben előterjesztett első és a C-375/16. sz. ügyben előterjesztett első és második kérdésre adott válasza tekintetével a C-374/16. sz. ügyben előterjesztett második kérdést és a C-375/16. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdést nem kell megválaszolni.

A költségekről

52 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek az ezen irányelv 226. cikke 5. pontjával összefüggésben értelmezett 168. cikke a) pontját és 178. cikke a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amely az előzetesen felszámított hozzáadottértékadó levonásához való jog gyakorlását ahhoz a feltételhez köti, hogy a számlán tüntessék fel azt a címet, amelyen a számla kibocsátója a gazdasági tevékenységét folytatja.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.