

62016CJ0533

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2018. március 21. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadórendszer (héta) – 2006/112/EK irányelv – 167–171. cikk – A héa levonásához való jog – A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyoknak a héa visszatérítéséhez való joga – A 178. cikk a) pontja – A héa levonásához való jog gyakorlásának szabályai – 2008/9/EK irányelv – A héa visszatérítés szabályai – Jogvesztő határidő – Az adósemlegesség elve – Több évvel a szóban forgó termékek értékesítését követően megfizetett és kiszámlázott héa – A visszatérítési jognak azon okból történő megtagadása, hogy lejárt az a jogvesztő határidő, amelynek számítása a termékértékesítés időpontjában kezdődött”

A C-533/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Najvyšší súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága) a Bírósághoz 2016. október 20-án érkezett, 2016. szeptember 29-i határozatával terjesztett el

a Volkswagen AG

és

a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal és E. Jarašičnas (előadó) bírák,

előtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

–

a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky képviselőjében F. Imrecze, meghatalmazotti minőségben,

–

a szlovák kormány képviselőjében B. Ricziová, meghatalmazotti minőségben,

–

az Európai Bizottság képviselőjében A. Tokár, R. Lyal és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2017. október 26?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1

Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008. február 12?i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL 2008. L 44., 11. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 167. cikkének és 178. cikke a) pontjának, a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben el?írt hozzáadottértékadó?visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12?i 2008/9/EK tanácsi irányelvnek (HL 2008. L 44., 23. o.), az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 41. cikkének, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet a Volkswagen AG és a Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság pénzügyi igazgatósága) között annak tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?, hogy e hatóság egy jogveszt? határid? lejárta okán részlegesen elutasított egy hozzáadottérték?adó (h?a) visszatérítése iránti kérelmet.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/112 irányelv

3

A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése el?írja:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel?ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték? tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.”

4

Ezen irányelv 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

5

Az említett irányelv 168. cikke ekképp 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 héát;

[...]"

6

A 2006/112 irányelv 169. cikke elírja:

„A 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett hű adólevonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a következő tevékenységek céljára használja fel:

a)

a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő ügyletek, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat;

[...]"

7

Ezen irányelv 170. cikke a következőképpen került megfogalmazásra:

„Minden olyan adóalanynak, aki a [...] 2008/9/EK irányelv 2. cikkének 1. pontja és 3. cikke, valamint ezen irányelv 171. cikke értelmében nem letelepedett abban a tagállamban, amelyben hű adóhatálya alá tartozó terméket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, joga van ezen adó visszatérítéséhez, amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat a következőkre használják:

a)

a 169. cikkben meghatározott ügyletek;

[...]"

8

Az említett irányelv 171. cikk (1) bekezdése szerint:

„Azon adóalany részére, aki nem telepedett le abban a tagállamban, ahol a hű adóhatálya alá tartozó termékeket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, de egy másik tagállamban letelepedett, a hű adóvisszatérítés a 2008/9/EK irányelvben megállapított részletes szabályoknak megfelelően történik.”

9

A 2006/112 irányelv adólevonásokra vonatkozó X. címének 4. fejezete „Az adólevonási jog

gyakorlásának szabályai” címet viseli. Ezen irányelvnek az e 4. fejezetben található 178. cikke el?írja:

„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;

[...]”

10

Az említett irányelv 179. cikkének els? bekezdése értelmében:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási id?szakban fizetend? összes adó összegéb?l levonja azt a h?aösszeget, amelyre nézve ugyanazon id?szak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.”

11

Ugyanezen irányelv 180. cikke el?írja, hogy „[a] tagállamok engedélyezhetik az adóalany számára, hogy – amennyiben ez nem történt meg – kés?bb éljen a 178. és 179. cikk szerinti adólevonási jogával”.

12

A 2006/112 irányelv 182. cikke úgy rendelkezik, hogy „[a] 180. és 181. cikk alkalmazására vonatkozó feltételeket és részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg”.

13

Ezen irányelv 273. cikke értelmében:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a h?a 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 2008/9 irányelv

14

A 2008/9 irányelv 1. cikke ekképp rendelkezik:

„Ez az irányelv a 2006/112/EK irányelv 170. cikkében meghatározott [h?a?visszatérítés] részletes szabályait állapítja meg azon, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok esetében, akik teljesítik a 3. cikkben foglalt feltételeket.”

Ezen irányelv 2. cikke értelmében:

„Ezen irányelv alkalmazásában a következő? fogalommeghatározásokat kell alkalmazni:

1)

»nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany«: a 2006/112/EK irányelv 9. cikke (1) bekezdésének értelmében vett minden olyan adóalany, aki nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállam területén telepedett le;

[...]”

Az említett irányelv 3. cikke azokat a feltételeket sorolja fel, amelyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy az irányelv alkalmazható legyen a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyra.

A 2008/9 irányelv 5. cikke értelmében:

„Minden egyes tagállam a nem a visszatérítés [helye] szerinti tagállamban letelepedett valamennyi adóalanynak visszatéríti az ebben a tagállamban számára más adóalany által végzett termékértékesítéshez, illetve szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódóan, vagy az ebbe a tagállamba irányuló termékimporthoz kapcsolódóan felszámított héát, amennyiben az érintett termékeket és szolgáltatásokat a következő? ügyletek céljaira használják:

a)

a 2006/112/EK irányelv 169. cikkének a) és b) pontjában említett ügyletek;

[...]

A 6. cikk sérelme nélkül és ezen irányelv alkalmazásában az el?zetesen felszámított adó visszatérítésére való jogosultságot a 2006/112/EK irányelv szerint határozzák meg, az utóbbi irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint.”

A 2008/9 irányelv 6. cikkének els? bekezdése a következő?képpen szól:

„A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany akkor válik jogosulttá visszatérítésre a visszatérítés helye szerinti tagállamban, ha a letelepedésének helye szerinti tagállamban adólevonásra jogosító ügyleteket bonyolít le.”

Ezen irányelv 28. cikkének (1) bekezdése el?írja, hogy ennek az irányelvnek a rendelkezései a 2009. december 31?e el?tt benyújtott visszatérítési kérelmekre alkalmazandók.

A zákon ?. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnotynak (a hozzáadottérték?adóról szóló 222/2004. sz. törvény) az alapügyre alkalmazandó változata 49. cikke (1) és (2) bekezdése ekképp rendelkezik:

„(1) Az adóalanynak a valamely termék vagy szolgáltatás után felszámított adó levonásához való joga abban az időpontban keletkezik, amikor az e termékre vagy szolgáltatásra vonatkozó adó megfizetésének kötelezettsége keletkezik.

(2) Az adóalany jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni az azon termékek és szolgáltatások után felszámított adót, amelyeket adóalanyként termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz használ fel, a (3) és (7) bekezdésben előírt kivétel fenntartásával. Az adóalany jogosult az adó levonására:

a)

amennyiben azt vele szemben egy másik adóalany Szlovákiában részére teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után felszámította.

[...]”

E törvény 51. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Az adóalany akkor élhet a 49. cikk értelmében vett adólevonáshoz való jogával, ha

a)

a 49. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonás keretében rendelkezik valamely adóalany által a 71. cikknek megfelelően kiállított számlával;

[...]”

Az említett törvény 55b. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A kérelmező az elektronikus visszatérítési kérelemnek a székhelye, állandó telephelye, fióktelepe, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye szerinti tagállam elektronikus portálján keresztül történő benyújtásával érvényesítheti adólevonási jogát. A visszatérítés iránti kérelmet legkésőbb a vonatkozó időszakot követő naptári év szeptember 30-ig kell benyújtani. A Dažďový úrad Bratislava I [I. sz. pozsonyi adóhivatal (Szlovákia)] elektronikus úton haladéktalanul értesíti a kérelmezőt a visszatérítési kérelem kézhezvételének napjáról.”

A 222/2004. sz. törvény 71. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

„(1) A jelen törvény alkalmazásában:

a)

»számla«: bármely, a jelen törvény vagy a számla kiállítását valamelyik másik tagállamban szabályozó hatályos törvény alapján papír vagy elektronikus formában elállított irat vagy közlés;

[...]

(2) Számlának kell tekinteni bármely olyan iratot vagy közlést is, amelyek módosítják az eredeti számlát, valamint kifejezetten és egyértelműen arra vonatkoznak.”

24

A zákon ?. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (az adó és egyéb díjak igazgatásáról és a területi adóhatóságok szervezetének módosításáról szóló 511/1992. sz. törvény) alapeljárásra alkalmazandó változata 45. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A jelen vagy más különös törvény eltérő rendelkezése hiányában nem szedhet be az adó, sem az adókülönbözet, és nem ismerhet el az adótöbblet és az adó visszatérítéséhez való jog az azon év végét követő öt év elteltével, amikor az adóalanynak adóbevallást vagy más nyilatkozatot kellett benyújtania, vagy adóbevallás vagy más nyilatkozat benyújtása nélkül kellett az adót megfizetnie, vagy amikor az adófizetőnek az adótöbblet vagy adó visszatérítéséhez való joga keletkezett [...]”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

25

2004 és 2010 között a Hella Leuchten-Systeme GmbH, Németországban székhellyel rendelkező társaság, valamint a Hella Slovakia Front Lighting s. r. o. és a Hella Slovakia – Signal Lighting Szlovákiában székhellyel rendelkező társaságok (a továbbiakban együtt: Hella társaságok) személygépkocsik világítóberendezéseinek gyártásához szükséges öntőformákat értékesítettek a Volkswagen AG Németországban székhellyel rendelkező társaság részére. Ezzel kapcsolatban a számlákon a Hella társaságok nem számították fel a héát, mivel úgy tekintették, hogy nem termékértékesítésről, hanem héamentes „pénzügyi ellentételezésről” van szó.

26

2010-ben a Hella társaságok észlelték, hogy eljárásuk nem felelt meg a szlovák jognak. Ezért a szóban forgó termékek értékesítése tekintetében a Volkswagen által fizetendő héát feltüntetve számlákat állítottak ki a 222/2004. sz. törvénynek megfelelően, és kiegészítő adóbevallásokat nyújtottak be a 2004 és 2010 közötti összes év vonatkozásában, a héát pedig megfizették az állami költségvetés számára.

27

2011. július 1-jén a Volkswagen az ezen értékesítések tekintetében felszámított héa visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be az I. sz. pozsonyi adóhivatalhoz (Szlovákia).

28

2012. április 3-i határozatában ez az adóhatóság részben helyt adott a Volkswagen kérelmének, és elrendelte 1536622,92 euró, a 2007 és 2010 között megvalósított termékértékesítéseknek

megfelel? összeg? héa visszatérítését. E hatóság ezzel szemben azon okból utasította el a kérelmet a 2004 és 2006 közötti időszakra vonatkozó részében, hogy lejárt a szlovák jogban előírt ötéves jogveszt? határid?. E hatóság e tekintetben úgy ítélte meg, hogy a héa visszatérítéséhez való jog a termékek értékesítésének időpontjában keletkezett, tehát akkor, amikor a héafizetési kötelezettség, így módon az e héa visszatérítéséhez való jog a 2004 és 2006 közötti időszak tekintetében már megszűnt a visszatérítés iránti kérelem benyújtásának időpontjában. E határozatot a Szlovák Köztársaság adóigazgatósága mint fellebbezési testület helybenhagyta.

29

A Volkswagen az ez utóbbi határozat megsemmisítésére irányuló keresetet nyújtott be a Krajský súd v Bratislavěhoz (pozsonyi megyei bíróság, Szlovákia), amely elutasította a keresetet.

30

A Volkswagen ekkor fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjeszt? bírósághoz, a Najvyšší súd Slovenskej republikyhoz (a Szlovák Köztársaság legfels?bb bírósága), arra hivatkozva, hogy az ötéves jogveszt? határid? számításának kezd? időpontja, amelyet az 511/1992. sz. törvénynek az alapügyre alkalmazandó változatának 45. cikke (1) bekezdése rögzít, nem egyeztethet? össze sem az uniós joggal, sem pedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatával, mivel a héa visszatérítéséhez való jog szerinte csak akkor keletkezik, amikor valamely termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésre került, és a héát az értékesít? feltüntette a kiállított számlán. A jogveszt? határid? számítása tehát nem kezd?dhet meg, ha e két feltétel nem teljesült.

31

A Najvyšší súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfels?bb bírósága), amelynek értékelnie kellett volna a Volkswagen érvelését, és – következésképpen – meghatározta volna azon ötéves határid? számításának kezd? időpontját, amelyen belül az adóalanyok a jogvesztés terhe mellett a fizetendő héa visszatérítését kérhetik, azt a kérdést teszi fel, hogy összeegyeztethet?e az uniós joggal az adóhatóságok azon gyakorlata, miszerint e határid? számítása valamely héaköteles termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontjában kezd?dik.

32

E körülmények között a Najvyšší súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfels?bb bírósága) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1)

Úgy kell?e értelmezni a 2008/9 irányelvet és az adó visszatérítéséhez való jogot, hogy a héa visszatérítéséhez való jog gyakorlásához szükségszerűen a következ? két feltételnek kell együttesen teljesülnie:

a)

termékértékesítésről vagy szolgáltatásnyújtásról legyen szó, és

b)

a termékértékesítő vagy szolgáltatásnyújtó a számlában számítsa fel a héát?

Más szóval, kérheti-e az adó visszatérítését az az adóalany, akinek a terhére nem számították fel a héát a számlában?

2)

Összeegyeztethető-e az arányosság és a héasemlegesség elvével az, hogy az adó visszatérítésének határidejét egy olyan naptól kell számítani, amikor még nem teljesült a héa visszatérítéséhez való jog gyakorlásának valamennyi anyagi jogi feltétele?

3)

Az adósemlegesség elvének fényében úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 167. cikkében, valamint 178. cikkének a) pontjában foglalt rendelkezéseket, hogy az alapeljárás körülményei között, és feltéve, hogy teljesül a héalevonási jog gyakorlásához szükséges többi anyagi és eljárásjogi feltétel, azokkal ellentétes az adóhatóságok azon eljárása, amellyel az adóalany részére megtagadják az adó visszatérítésére vonatkozó, a 2008/9 irányelv értelmében előírt határidőn belül gyakorolt jogot abban az esetben, ha a termékértékesítő vagy szolgáltatásnyújtó egy számlában felszámította vele szemben az adót, és azt az előbbi a nemzeti szabályozás által előírt határidő lejártát megelőzően megfizette?

4)

A közös héarendszer alapelvét képező adósemlegesség és arányosság elvének fényében a szlovák adóhatóságok átlépték-e a 2006/112 irányelv által kitűzött cél eléréséhez szükséges mértéket abban az esetben, amikor a nemzeti szabályozás által a visszatérítésre vonatkozóan előírt határidő lejártá okán az adóalanytól megtagadták a megfizetett adó visszatérítéséhez való jogot annak ellenére, hogy ebben az időszakban az adóalany nem gyakorolhatta volna visszatérítéshez való jogát, jóllehet az adót megfelelően beszédtek, és az adócsalás vagy a megfizetés elmulasztásának kockázata teljesen kizárt volt?

5)

Értelmezhető-e úgy a jogbiztonság, a bizalomvédelem és az Európai Unió Alapjogi Chartájának 41. cikke szerinti megfelelő ügyintézés elve, hogy azokkal ellentétes a nemzeti rendelkezések olyan értelmezése, amelynek alapján az adó visszatérítése határidejének tiszteletben tartása tekintetében az adó visszatérítésére vonatkozó közigazgatási határozat meghozatalának időpontja a meghatározó, nem pedig azon időpont, amikor az adóalany az adó visszatérítéséhez való jogot gyakorolja?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre!

Az első négy kérdésről!

33

Első négy kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni az uniós jogot, hogy azzal ellentétes az a tagállami szabályozás, amelynek értelmében az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között, amikor is az adóalany számára több évvel a szóban forgó termékértékesítést követően számlázták ki a héát, illetve fizette meg azt az adóalany, a héa-visszatérítéshez való jogot azon indokból tagadják meg, hogy az e jog gyakorlásának az említett szabályozásban előírt

jogveszt? határideje számítása a termékértékesítés időpontjában kezdődött, és a visszatérítés iránti kérelem benyújtását megelőzően járt le.

34

Ahhoz, hogy e kérdésre választ lehessen adni, emlékeztetni kell arra, hogy 2008/9 irányelv célja 1. cikke értelmében az, hogy megállapítsa a 2006/112/EK irányelv 170. cikkében meghatározott hálótérítés részletes szabályait azon, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok esetében, akik teljesítik a 2008/9 irányelv 3. cikkében foglalt feltételeket.

35

Mindazonáltal a 2008/9 irányelvnek nem célja, hogy meghatározza a visszatérítéshez való jog gyakorlásának feltételeit, illetve e jog terjedelmét. Ezen irányelv 5. cikkének második bekezdése ugyanis a 6. cikk sérelme nélkül és ezen irányelv alkalmazásában előírja, hogy az előzetesen felszámított adó visszatérítésére való jogosultságot a 2006/112/EK irányelv szerint határozzák meg, az utóbbi irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint.

36

Ily módon a valamely tagállamban letelepedett adóalanyok a 2008/9 irányelv által szabályozott, valamely másik tagállamban megfizetett hálótérítéséhez való joga megfelel a 2006/112 irányelvben az adóalany javára biztosított azon jognak, amelynek alapján levonhatja a saját tagállamban megfizetett előzetesen felszámított hálót (lásd ebben az értelemben: 2012. október 25-én Daimler és Widex ítélet, C-318/11 és C-319/11, EU:C:2012:666, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37

A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő hálóból levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös hálórendszer egyik alapelvét képezi (2016. szeptember 15-én Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38

Az adólevonások és – következésképpen – a visszatérítések rendszerének ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hálótérhe alól. A közös hálórendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is hálótértelesek (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15-én Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 27. pont; 2017. szeptember 21-én SMS group ítélet, C-441/16, EU:C:2017:712, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39

Amint azt a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő elzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2016. szeptember 15-*i*Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 37. pont; 2017. október 19-*i*Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40

A héalevonási jognak ugyanakkor feltétele mind az anyagi, mind az alaki követelmények vagy feltételek tiszteletben tartása (2017. október 19-*i*Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 38. pont).

41

Ami az anyagi követelményeket vagy feltételeket illeti, a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából az következik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az említett irányelv értelmében vett „adóalany” legyen, másrészt pedig az, hogy az említett jog keletkezését megalapozó termékeket vagy szolgáltatásokat az adóalany utóbb saját adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat elbb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15-*i*Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, 2017. október 19-*i*Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 39. pont).

42

Az adólevonási jog gyakorlásának szabályait illetően, amelyek az alaki követelmények és feltételek közé tartoznak, a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja előírja, hogy az adóalanynak az ezen irányelv 220–236., valamint 238–240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie (2017. október 19-*i*Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 40. pont).

43

A fentiekből az következik, hogy – amint azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 58. pontjában – bár a 2006/112 irányelv 167. cikke értelmében a héa levonásához való jog az adófizetési kötelezettséggel egyidejűleg keletkezik, az említett jog gyakorlása ezen irányelv 178. cikke értelmében főszabály szerint csak azon időponttól lehetséges, amikor az adóalany számlával rendelkezik (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15-*i*Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44

A 2006/112 irányelv 167. cikkének és 179. cikke első bekezdésének értelmében a héa levonásához való jogot főszabály szerint ugyanazon időszak alatt kell gyakorolni, mint amelynek során e jog keletkezett, nevezetesen akkor, amikor az adófizetési kötelezettség keletkezett.

45

Mindazonáltal ezen irányelv 180. és 182. cikke értelmében az adóalany számára engedélyezhető a hía levonása akkor is, ha jogát nem gyakorolta abban az időszakban, amelynek során e jog keletkezett, feltéve azonban, hogy a nemzeti szabályozásban előírt feltételeket és eljárási szabályokat tiszteletben tartja (2016. július 28-ai Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46

A hía levonásához való jog időbeli korlátozás nélküli gyakorlásának lehetősége azonban ellentétes a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (2016. július 28-ai Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47

A Bíróság ennek megfelelően már megállapította, hogy az olyan jogvesztő határidő, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja azt a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztotta az előzetesen felszámított hía levonását kérelmezni, és így elveszíti a hía levonásához való jogát, nem minősíthető összeegyeztethetetlennek a 2006/112 irányelvben megállapított rendszerrel, mivel 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, illetve túlzottan nehézvé a hía levonásához való jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (lásd ebben az értelemben: 2016. július 28-ai Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 34. és 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48

Ráadásul a 2006/112 irányelv 273. cikke értelmében a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a hía pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Az adócsalás, adókikerülés, illetve az esetleges visszaélések elleni küzdelem ugyanis olyan célkitűzés, amelyet ezen irányelv elismer és támogat. Mindazonáltal azok az intézkedések, amelyeket a tagállamok az ezen irányelv 273. cikke értelmében elfogadhatnak, nem haladhatják meg az ilyen célkitűzések megvalósításához szükséges mértéket. Azok tehát nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a hía levonásához való jogot, és ezáltal a hía semlegességét (lásd ebben az értelemben: 2016. július 28-ai Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 49. és 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49

A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az tűnik ki, hogy bár a szóban forgó termékértékesítésekre 2004 és 2010 között került sor, a Hella társaságok csak 2010-ben végezték el a hía korrekcióját a héát feltüntető számlák kiállításával, a kiegészítő bevallásoknak a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatósághoz történő benyújtásával, illetve a fizetendő hía összegének az államkincstár javára történő megfizetésével. Ebből az is következik, hogy az adócsalás vagy a hía meg nem fizetésének kockázata nem állt fenn. E körülmények között a Volkswagennek e korrekciót megelőzően objektíve nem volt lehetősége a visszatérítéshez való jog gyakorlására, mivel korábban nem rendelkezett a számlákkal, és azt sem tudta, hogy héatartozása van.

Ugyanis csak e korrekció után teljesültek a héalevonásra jogosító anyagi és alaki feltételek, tehát a Volkswagen csak ez után kérhette, hogy mentesítsék a fizetendő vagy megfizetett hía terhe alól a 2006/112 irányelvnek és az adósemlegesség elvének megfelelően. Következésképpen, mivel a Volkswagen gondosan járt el, és visszaélés vagy a Hella társaságokkal való csalárd összejátszás hiányában az olyan jogvesztó határidőre, amelynek számítása a termékértékesítés időpontjában kezdődött, és bizonyos időszakok tekintetében már lejárt e korrekciót megelőzően, nem lehetett volna érvényesen hivatkozni a hía visszatérítéséhez való joggal szemben.

Következésképpen az első négy kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a tagállami szabályozás, amelynek értelmében az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között, amikor is az adóalany számára több évvel a szóban forgó termékértékesítést követően számlázták ki a hía, illetve fizette meg azt az adóalany, a hía visszatérítéshez való jogot azon indokból tagadják meg, hogy az e jog gyakorlásának az említett szabályozásban előírt jogvesztó határideje számítása a termékértékesítés időpontjában kezdődött és a visszatérítés iránti kérelem benyújtását megelőzően járt le.

Az ötödik kérdésről

Az első négy kérdésre adott válaszra figyelemmel, amely válaszból az következik, hogy valamely nemzeti szabályozásnak vagy gyakorlatnak az uniós joggal való összeegyeztethetősége az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között értelmezhető a 2006/112 irányelv fényében, az ötödik kérdésre nem kell válaszolni.

A költségekről

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:

Az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a tagállami szabályozás, amelynek értelmében az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között, amikor is az adóalany számára több évvel a szóban forgó termékértékesítést követően számlázták ki a hozzáadottértékadó (hía), illetve fizette meg azt az adóalany, a hía visszatérítéshez való jogot azon indokból tagadják meg, hogy az e jog gyakorlásának az említett szabályozásban előírt jogvesztó határideje számítása a termékértékesítés időpontjában kezdődött és a visszatérítés iránti kérelem benyújtását megelőzően járt le.

(*1) Az eljárás nyelve: szlovák.