

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2022. szeptember 29.(*)

„Elzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 203. cikk – Visszlízing?szerződés – A héa fizetésére kötelezett személy – Az írásbeli szerződés számlának tekintésére vonatkozó lehetőség”

A C-235/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság, Szlovénia) a Bírósághoz 2021. április 12-én érkezett, 2021. március 17-i határozatával terjesztett el

a **Raiffeisen Leasing**, trgovina in leasing d.o.o.

és

a **Republika Slovenija**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: J. Passer tanácselnök, F. Biltgen és M. L. Arastey Sahún (előadó) bírák,

előtanácsnok: A. Rantos,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Raiffeisen Leasing trgovina in leasing d.o.o. képviselőjében A. Cankar ügyvéd,
- a Republika Slovenija képviselőjében A. Vran, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében A. Armenia, U. Babović és A. Kraner, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2022. május 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, 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 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 203. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. (a továbbiakban: Raiffeisen Leasing) és a Ministrstvo za finance (pénzügyminisztérium, Szlovénia) által képviselt Republika Slovenija (Szlovén Köztársaság) között hozzáadottértékadó (hÉa) megfizetése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv „Adóztatandó ügyletek” című IV. címe tartalmazza a „Termékértékesítés” című 1. fejezetet.

4 Ezen irányelv 14. cikke, amely ezen 1. fejezetben található, a következőket írja elő:

„(1) »Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

(2) Az (1) bekezdésben említetten kívül termékértékesítésnek minősülnek a következők:

[...]

b) termék olyan szerződés alapján történő birtokbaadása, amely a termék határozott időre szóló bérletéről vagy részletvételéről szól, azzal a kikötéssel, hogy a tulajdonjogot legkésőbb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg;

[...]”

5 Az említett irányelvnek „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” címet viselő XI. címe tartalmazza a „Fizetési kötelezettség” című 1. fejezetet, amelynek 1. szakasza „Az adóhatósággal szemben HÉA fizetésére kötelezett személyek” címet viseli.

6 Ugyanezen irányelv 203. cikke, amely e szakaszban szerepel, a következőképpen rendelkezik:

„A HÉA-t bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki HÉA-t tüntet fel a számlán.”

7 A 2006/112 irányelv említett XI. címének részét képező, „Számlázás” című 3. fejezeten belül található „A számla fogalma” című 2. szakasz, amely magában foglalja a 218. és 219. cikket, a „Számlaelszámolás kibocsátása” című 3. szakaszt, amely magában foglalja a 220–225. cikket, valamint „A számlák tartalma” című 4. szakaszt, amely magában foglalja a 226–231. cikket.

8 Ezen irányelv 218. cikke előírja:

„Ezen irányelv alkalmazásában a tagállamok elfogadják a papír vagy elektronikus formában létező dokumentumokat vagy üzeneteket számlaként, ha azok megfelelnek az e fejezetben meghatározott feltételeknek.”

9 Az említett irányelv 219. cikke a következőképpen szól:

„Számlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és

egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, vagy módosítja azt.”

10 Ugyanezen irányelv 220. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

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

[...]”

11 A 2006/112 irányelv 226. cikke értelmében:

„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:

[...]

9. az alkalmazott HÉA-adómérték;

10. a fizetendő HÉA összege, kivéve ha olyan különös szabályozást alkalmaznak, amely esetében ez az irányelv kizárja az adat feltüntetését;

[...]”

12 Ezen irányelv 227. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok a területükön letelepedett, és ott termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző adóalanyoknak elírhatják, hogy a 226. cikk 4. pontjában említettekkel eltérő esetekben tüntessék fel a terméket beszerző vagy a szolgáltatást igénybevevő 214. cikkben említett HÉA-azonosítószámát.”

13 Az említett irányelv 229. cikke a következőképpen szól:

„A tagállamok nem követelik meg a számlák aláírását.”

A szlovén jog

14 A zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (a héáról szóló törvény; Uradni list RS, 117/06. sz., 2006. november 16.) alapügyben alkalmazandó változatának 67. cikke értelmében:

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

a) a jelen törvény 63. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonások esetében az adóalanynak a jelen törvény 80.a–84.a cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]”

15 E törvény 76. cikke elírja:

„(1) Héát kell fizetnie:

[...]

9. annak, aki a számlán feltünteti a héát.”

16 Az említett törvény 81. cikkének (8) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A jelen törvény alkalmazásában számlának minősül minden olyan papíron vagy elektronikus formában kiállított dokumentum, amely megfelel a jelen törvény 80a.–84a. cikkében foglalt feltételeknek.”

17 Ugyanezen törvény 82. cikke felsorolja azokat az adatokat, amelyeket az adóalanynak a számlán fel kell tüntetnie, míg e törvény 83. cikke felsorolja azokat az adatokat, amelyeket az adóalanynak az egyszerűsített számlán fel kell tüntetnie.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

18 A Red d.o.o. a Ljubljana (Szlovénia) város részét képező Rožna Dolinában található földterület és lakóépület tulajdonosa volt. E társaság e helyen új épületeket kívánt építeni. 2007. november 19-én visszlízing-szerződést (*sale and lease back*) kötött a Raiffeisen Leasinggel. E szerződés értelmében a Raiffeisen Leasing köteles a földterületet vételár ellenében megvásárolni, a RED pedig a földterület és az építendő épületek értékének, azaz összesen 1 294 786,56 euró összegnek a teljes visszafizetéséig fizeti a Raiffeisen Leasingnek a havi lízingdíjakat (a továbbiakban: visszlízing-szerződés). E szerződésben 110 056,86 euró összeg? hía szerepelt.

19 A Raiffeisen Leasing nem állított ki számlát a RED-nek a visszlízing-szerződés alapján, mivel az nem számlázta ki és nem is fizette meg a héát. A RED a visszlízing-szerződés alapján érvényesítette a hía levonásához való jogot, azzal érvelve, hogy a szerződés számlának minősül.

20 2007. november 22-én a visszlízing-szerződés felei a földterületre vonatkozó adásvételi szerződést (a továbbiakban: adásvételi szerződés) kötöttek, amelyen feltüntették a héát tartalmazó eladási árat. A RED héát tartalmazó számlát állított ki a Raiffeisen Leasing számára.

21 2007 novemberében a Raiffeisen Leasing az adásvételi szerződés alapján hialevonási jogot érvényesített.

22 Mivel a RED a visszlízing-szerződésben elírt kötelezettségeinek nem tett eleget az elírt határidőn belül, a felek 2011. október 21-én felmondták e szerződést. A Raiffeisen Leasing ezt követően a földterületet harmadik személy részére értékesítette a héát tartalmazó áron.

23 2014. július 25-én a szlovén adóhatóság határozatot bocsátott ki a RED részére, amely elutasította az említett szerződés alapján benyújtott hialevonás iránti kérelmét. Az adóhatóság említett határozata kizárta az adóbevétel?kiesés veszélyét, és ennél fogva a Raiffeisen Leasing jogosult lett arra, hogy a fizetendő héát korrekció útján csökkentse. Mindazonáltal az adóhatóság megállapította, hogy e társaság nem fizette meg a 2008. január 3-tól 2014. július 25-ig terjedő időszak tekintetében fizetendő héát. Következésképpen e hatóság elrendelte, hogy a Raiffeisen Leasing fizessen 50 571,88 euró összeg? kamatot az adótartozás után.

24 Az adásvételi szerződésben említett ügyletet illetően az adóhatóság megállapította, hogy az hía mentes.

25 Mivel azonban az adásvételi szerződés felei nem nyújtottak be szóban forgó ügylet

választható adókötelezettségét lehet?vé tev? adóbevallást, az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a levonási jogra nem lehet hivatkozni, függetlenül attól a tényt?l, hogy számlát állítottak ki a meg nem fizetend? h?a összegér?l.

26 Következésképpen a Raiffeisen Leasinget 44 200,00 euró összeg? kiegészít? h?a megfizetésére kötelezték, 11 841,97 euró összeg? kamattal növelve.

27 Az adóhatóság álláspontja szerint az a tény, hogy a földterületet ezt követ?en a Raiffeisen Leasing értékesítette, nem releváns, mivel ezen értékesítés a h?a hatálya alá tartozik.

28 A Raiffeisen Leasing, miután kimerítette a közigazgatási jogorvoslati lehet?ségeket, az Upravno sodiš?e?hoz (közigazgatási bíróság, Szlovénia) fordult, amely elutasította a keresetét. Ezt követ?en felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést el?terjeszt? bírósághoz, a Vrhovno sodiš?éhez (legfels?bb bíróság, Szlovénia).

29 Ez utóbbi bíróság emlékeztet arra, hogy – amint az a Bíróság ítélezési gyakorlatából kit?nik – a héát feltüntet? számla kiállításából ered? héafizetési kötelezettség akkor is felmerülhet, ha a számla nem tartalmaz olyan adatokat, amelyek feltüntetése a 2006/112 irányelv szerint kötelez?, különösen abban az esetben, ha a nyújtott szolgáltatás teljesítési helye nem szerepel (lásd ebben az értelemben: 2009. június 18?i Stadeco ítélet, C?566/07, EU:C:2009:380, 26. és 27. pont).

30 Mindemellett a kérdést el?terjeszt? bíróság azt állítja, hogy valamely szerz?dés, mint kötelmi jogi aktus, eltérhet a számlától, és önmagában héaköteles ügylet jogalapját képezheti, mivel a számlát a héafizetési kötelezettséget keletkeztet? tényállás megvalósulásának id?pontjában kell kiállítani.

31 Következésképpen e bíróság azt kívánja megtudni, hogy valamely szerz?dés csak akkor tekinthet?e a 2006/112 irányelv 203. cikke értelmében vett számlának, ha abból objektíve kit?nik a felek által egyértelm?en kifejezett azon szándék, hogy azt valamely meghatározott ügyletkez? kapcsolódó számlával azonosítsák, és az ilyen szerz?dés így észszer?en azt a meggy?z?dést keltheti a vev?ben, hogy annak alapján levonhatja az el?zetesen felszámított héát.

32 E körülmények között a Vrhovno sodiš?e (legfels?bb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

1) Az írásbeli szerz?dés csak akkor tekinthet? e számlának a [2006/112] irányelv 203. cikke alapján, ha az tartalmazza a[z ezen irányelv XI. címének] 3. fejezete (»Számlázás«) által a számla tekintetében el?írt valamennyi adatot?

Vagy nemleges válasz esetén,

2) melyek azok az adatok vagy körülmények, amelyek alapján az írásbeli szerz?dés (is) minden esetben a [2006/112] irányelv 203. cikke értelmében vett, héafizetési kötelezettséget megállapító számlának tekinthet??

Vagy konkrétabban,

3) a két h?aalany által kötött azon írásbeli szerz?dés, amelynek tárgya termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, a [2006/112] irányelv 203. cikke alapján számlának tekinthet?e, ha abból kit?nik az eladó vagy a szolgáltató mint szerz?d? fél arra irányuló kifejezett és objektív módon felismerhet? szándéka, hogy az adott ügyletre vonatkozóan számlát kívánt kiállítani, amelynek alapján a vev? észszer?en feltételezheti, hogy ez alapján az el?zetesen felszámított héát

levonhatja?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

33 A kérdést elterjesztő bíróság az együttesen elbírálandó kérdéseivel lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 203. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az olyan visszlízingszerződés, amelynek megkötését nem követte a felek által kiállított számla, az említett rendelkezés értelmében vett számlának tekinthető-e, és ha igen, milyen elemeket kell tartalmaznia e szerződésnek ahhoz, hogy az ilyen számlának minősüljön.

34 Ezenkívül a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy e tekintetben releváns-e annak vizsgálata, hogy az említett szerződésből objektíve kitűnik-e az eladó vagy a szolgáltató azon szándéka, hogy a számlához hasonlóan olyan meggyőződést keltsen a vevőben, hogy ugyanezen szerződés alapján levonhatja az elzetiesen felszámított héát.

35 E tekintetben a Bíróság kimondta egyrészt, hogy a számlán feltüntetett héát – bármely valós adóköteles ügylet hiányában is – e számla kibocsátójának kell megfizetnie (2021. március 18-ai P [Üzemanyagkártyák] ítélet, C-48/20, EU:C:2021:215, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 A 2006/112 irányelv 203. cikke az ezen irányelvben elírt adólevonási jogból esetlegesen következő adóbevételek kiesés veszélyét kívánja elhárítani (2021. március 18-ai P [Üzemanyagkártyák] ítélet, C-48/20, EU:C:2021:215, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A 2006/112 irányelv 226. cikkét illetően a számlákon kötelezően feltüntetendő adatok rendeltetése az, hogy lehetővé tegyék az adóhatóságok számára, hogy ellenőrizzék az esedékes adó megfizetését és adott esetben a héalevonási jog fennállását (2016. szeptember 15-ai Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 27. pont).

38 Másrészt a héasemlegesség alapvető elve megköveteli, hogy az elzetiesen felszámított héra 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 adóalanynak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében e hatóság nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (2016. szeptember 15-ai Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Következésképpen a Bíróság megállapította, hogy az adóhatóság nem tagadhatja meg a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy valamely számla nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában elírt feltételeket, ha rendelkezésére áll minden, annak ellenőrzéséhez szükséges adat, hogy az e jogra vonatkozó anyagi jogi feltételek teljesülnek-e (2016. szeptember 15-ai Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 43. pont).

40 Kétségtelen, hogy az egyrészt a számla létezése és szabályossága, másrészt pedig a héalevonási jog közötti kapcsolat nem automatikus abban az értelemben, hogy először is e jog főszabály szerint a szóban forgó termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítéséhez kapcsolódik, másodsor pedig a levonási jog gyakorlása nem terjed ki az olyan adóra, amelyet kizárólag azért kell megfizetni, mert az szerepel valamely számlán (lásd ebben az értelemben: 2013. július 4-ai Menidzherski biznes reshenia végzés, C-572/11, nem tették közzé, EU:C:2013:456, 19. és 20. pont).

41 Ugyanakkor, mivel – amint az a jelen ítélet 36. pontjában említett ítélkezési gyakorlatból kit?nik, és amint arra a f?tanácsnok indítványának 41. és 45. pontjában lényegében rámutatott – a 2006/112 irányelv 203. cikkének célja az adóbevétel?kiesés veszélyének elhárítása, e kockázat elkerülhet? abban az esetben, ha az adóhatóság rendelkezésére állnak az annak megállapításához szükséges adatok, hogy a héalevonási jog anyagi jogi feltételei teljesülnek?e, függetlenül attól, hogy a héát „Számla” címet visel? dokumentumban vagy más dokumentumban, például a felek által kötött szerz?désben tüntették?e fel.

42 Következésképpen ahhoz, hogy az ezen irányelv 203. cikke értelmében vett számlaként lehessen elismerni, a dokumentumnak egyrészt fel kell tüntetnie a héát, másrészt tartalmaznia kell az említett irányelv IX. címe 3. fejezetének „A számlák tartalma” cím? 4. szakasza rendelkezéseiben szerepl? azon információkat, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az adóhatóság megállapíthassa, hogy teljesülnek?e a héalevonási jog anyagi jogi feltételei.

43 E tekintetben nem releváns annak vizsgálata, hogy feltételezve, hogy a szóban forgó dokumentum szerz?dés, abból objektíve kit?nik?e az e szerz?dés feleinek akaratából, hogy olyan számláról van szó, amely a szerz?d? felekben azt a meggy?z?dést keltheti, hogy e szerz?dés alapján levonhatják az el?zetesen felszámított héát.

44 A kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, hogy az alapügyben szóban forgó valamennyi releváns körülmény, és különösen a visszlízing?szerz?dés valamennyi rendelkezésének összefüggésében értékelje, hogy e szerz?dés ténylegesen tartalmazza?e a jelen ügyben ahhoz szükséges információkat, hogy az adóhatóság megállapíthassa, hogy teljesülnek?e a héalevonási jog anyagi jogi feltételei.

45 Azon körülményt illet?en, hogy az alapügyben a visszlízing?szerz?dés megjelölte ugyan a héa összegét, az adó mértékét azonban nem, a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak vizsgálata, hogy ezt az adómértéket mindazonáltal le lehetett volna?e vonni e szerz?désb?l.

46 A fenti megfontolások összességére tekintettel az el?terjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 203. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az olyan visszlízing?szerz?dés, amelynek megkötését nem követte a felek által kiállított számla, e rendelkezés értelmében számlának tekinthet? abban az esetben, ha e szerz?dés minden olyan információt tartalmaz, amely szükséges ahhoz, hogy a tagállami adóhatóság megállapítsa, hogy a levonási jog anyagi jogi feltételei teljesülnek?e a jelen esetben, aminek vizsgálata a bíróság feladata.

A költségekr?l

47 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 (hetedik tanács) a következ?képpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 203. cikkét

a következ?képpen kell értelmezni:

az olyan visszlízing?szerz?dés, amelynek megkötését nem követte a felek által kiállított számla, e rendelkezés értelmében számlának tekinthet? abban az esetben, ha e szerz?dés minden olyan információt tartalmaz, amely szükséges ahhoz, hogy a tagállami adóhatóság megállapítsa, hogy a hozzáadottértékadó

?levonási jog anyagi jogi feltételei teljesülnek?e a jelen esetben, aminek vizsgálata a bíróság feladata.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: szlovén.