

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2016. február 18.(1)

C?516/14. sz. ügy

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

kontra

Autoridade Tributária e Aduaneira

(a Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD] [adóügyi választottbíróság, Portugália] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok – Hozzáadottérték?adó – A 2006/112/EK irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontja – A nyújtott szolgáltatás mértékére és jellegére, valamint a teljesítésének dátumára vonatkozóan a számlán feltüntetett adatok – A 2006/112/EK irányelv 178. cikkének a) pontja – Az adólevonási jog gyakorlása – A 2006/112/EK irányelv 226. cikkében támasztott követelményeknek megfelel? számlával való rendelkezésre vonatkozó követelmény”

I – Bevezetés

1. Egy számla kézhezvétele általában nem ad okot örömrre. A héa esetében kissé más a helyzet. Ilyenkor ugyanis a számla bizonyos körülmények között feljogosítja a címzettjét, hogy az adóhatóságtól visszaigényelje a számlán feltüntetett héát (ügynevezett adólevonás).
2. Mindazonáltal az uniós héajogszabályok is el?írják, hogy a számlának minimálisan számos adatot kell tartalmaznia. A portugál adóhatóság ezeket az adatokat egy a jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelemre okot adó esetben nem tartotta elégségesnek. Különösen az elszámolt szolgáltatások – pontosabb magyarázat nélküli ? „jogi szolgáltatáskénti” megjelölése nem teljesíti a héajogszabályok által a számla szükséges tartalmával szemben támasztott követelményeket. Csak a szabályszer? számla jogosít azonban adólevonásra.
3. Ilyen körülmények alapján a Bíróságnak két problémát kell tisztáznia. Nem csak különösen azt az új kérdést kell megválaszolni, hogy milyen részletesnek kell lennie egy szolgáltatás megjelölésének a számlán. Ezenkívül a Bíróságnak ismételten állást kell foglalnia egy hiányos számlának az adólevonási jogra gyakorolt hatásával kapcsolatban annak érdekében, hogy az e területre vonatkozó eddigi ítélkezési gyakorlatát kiegészítse.

II – Jogi háttér

A – *Az uniós jog*

4. A h  a besz  ed  s  t az Unióban a közös hozz  adott  rt  kad  rendszerr  l szóló, 2006. november 28  i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) (a továbbiakban: héairányelv) szabályozza. Ezen irányelv előzménye a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes ad  alap  meg  allap  t  s  r  l szóló, 1977. május 17  i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(3) (a továbbiakban: hatodik irányelv). Amennyiben a két irányelv rendelkezései azonosak, a jelen ügyben figyelembe kell venni a Bíróságnak a hatodik irányelvre vonatkozó   t  lkezesi gyakorlatát is.

5. A héairányelv 168. cikke(4) többek között a következő adólevonási jogról rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles teve  kenys  g  nek folytatása szerinti tagállamban adóköteles teve  kenys  g  hez használja fel, jogosult az átala 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. „Az adólevonási jog gyakorlásának szab  lyai   fejezetben a h  air  nyelvnek az alapügyben alkalmazandó eredeti változatának 178. cikke(5) a következőképpen rendelkezik:

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

a) a 168. cikk a) pontjában említett, term  k  rt  kes  t  s  hoz vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239.   s 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]?

7. A héairányelv többek között hivatkozott 226. cikke a számlán feltüntetett adatokra vonatkozók, és a következőképpen rendelkezik:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220.   s 221. cikk értelmében kiállított számlákon a h  a meg  allap  t  sa céljából k  z  r  lag a következő adatokat kell kötelezően 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.   s 5. pontjában említett előleg átadásának (  tutal  s  nak) dátuma, amennyiben ezt a dátumot meghatározta, és az eltér a számla kiállításának dátumától;

[...]?

8. A héairányelv 226. cikkének idézett rendelkezései lényegében megfelelnek a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdése b) pontja hatodik és hetedik francia bekezdésének a 2001/115/EK irányelvvel módosított(6) 28h. cikke(7) szerinti változatának. Ennélfogva különösen a hatodik irányelvben szereplő ezen előzményrendelkezés keletkezéstörténetét a jelen eljárásban is figyelembe kell venni.

9. A számlákkal egyedül a héairányelv (46) preambulumbekkezdése foglalkozik, és a következőképpen szól:

„(46) Az elektronikus számlázás alkalmazásának lehetővé kell tennie az adóhatóságok ellenőrzési tevékenységének folytatását. A belső piac megfelelő működésének biztosítása érdekében indokolt egy közösségi szinten összehangolt lista összeállítása azon adatokról, amelyeknek szerepelniük kell a számlákon, valamint néhány, az elektronikus számlázás használatát, a számlák elektronikus tárolását, a saját számlakiállítás és a számlázási tevékenység kihelyezésének eseteit szabályozó közös módszer létrehozása.”

B – A nemzeti jog

10. A portugál jogban a Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a továbbiakban: CIVA) 36. cikke (5) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy a számláknak „a [...] nyújtott szolgáltatás szokásos megjelölését és az alkalmazandó adómérték meghatározásához szükséges adatokat” kell tartalmazniuk.

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

12. A Portugál Köztársaság a Bíróság előtti eljárásban előadta ezenkívül, hogy az alapügy szempontjából releváns időszakra vonatkozóan a portugál jog kedvezményes adómértéket írt elő bizonyos ügyvédi tevékenységekre, többek között a nyugdíjasok és a munkanélküliek számára nyújtott szolgáltatásokra, és általánosan a személyek családi állapotára vonatkozó eljárásokra. Ez a rendelkezés, amely a héairányelv kedvezményes adómértékre vonatkozó, uniószerter érvényes rendelkezéseiben nem szerepel, a szerzett jogoknak a héairányelv 113. cikke által biztosított védelmén alapul.

III – Az alapügy

13. Az alapügy felperese, a Barlis 06 – Investiments Imobiliários e Turísticos SA társaság a szállodaiparban működik.

14. A felperes 2008 és 2010 között szolgáltatásokat vett igénybe egy ügyvédi irodától. E szolgáltatásokról az ügyvédi iroda négy számlát állított ki, amelyek a szolgáltatások alábbi megjelölését tartalmazták:

- „2007. december 1-jétől a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” (2008. augusztus 26-i számla),
- „Júniustól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokért nyújtott tiszteletdíj” (2008. december 17-i számla),
- „A mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokért járó tiszteletdíj” (2009. április 29-i számla),
- „2009. november 1-jétől a mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokért járó tiszteletdíj” (2010.

június 2-ii számla).

15. Az e számlákon feltüntetett hea tekintetében az alapügy felperese adólevonási jogot érvényesített a portugál adóhatóságnál összesen 8689,49 euró erejéig.

16. A portugál adóhatóság egy adóellenőrzést követően megtagadta az adólevonási jogot, mivel a szolgáltatásoknak a számlákon feltüntetett megjelölése nem felel meg a CIVA 36. cikke (5) bekezdésének b) pontjában szereplő követelményeknek. Ezt követően az alapügy felperese kiegészítő dokumentumokat nyújtott be, amelyek a szolgáltatások részletesebb leírását tartalmazták. Mindazonáltal a portugál adóhatóság megtagadta az adólevonást azzal az indokolással, hogy a számlák továbbra sem felelnek meg a törvényi követelményeknek.

IV – A Bíróság előtti eljárás

17. Az ügygel jelenleg foglalkozó Tribunal Arbitral Tributário (adóügyi választottbíróság) a héairányelv értelmezését a vita szempontjából döntőnek tartja, és ezért 2014. november 17-én az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

A héairányelv 226. cikke 6. pontjának helyes értelmezése lehetővé teszi-e, hogy elégtelennek tekintsék 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 a tevékenységek fennállásának és részletes jellegzetességeinek megérősítéséhez szükséges kiegészítő információkat meg tudja szerezni?

18. Ezzel a kérdéssel kapcsolatban az alapügy felperese, a Portugál Köztársaság, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket a Bíróság előtt. A 2016. január 14-i tárgyaláson a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Portugál Köztársaság és a Bizottság tett észrevételeket.

V – A jogkérdésről

19. Az alapügy hátterének ismeretében a kérdést előterjesztő bíróság(8) végső soron két különböző kérdés megválaszolását kéri.

20. Egyrészt azt kell tisztázni, hogy a szóban forgóhoz hasonló számlák eleget tesznek-e a héairányelv 226. cikkében a számlák tartalmával szemben támasztott követelményeknek (erről rögtön az A. pontban). Másrészt meg kell határozni annak következményeit az adólevonási jogra nézve, ha a számlán feltüntetett adatok nem elégségesek (erről később a B. pontban).

A – A számlán feltüntetett adatokról

21. Először is felmerül tehát a kérdés, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló számlák megfelelnek-e a héairányelv 226. cikkében a számlák tartalmával szemben támasztott követelményeknek.

22. A számlák szükséges tartalmát a jelen ügyben kötelezően és kimerítő jelleggel a héairányelv 226. cikke határozza meg. Ezt a rendelkezést ugyanis a 220. és 221. cikk értelmében kiállítandó számlákra kell alkalmazni. A szóban forgó számlákat a 220. cikk 1. pontja szerint kellett kiállítani, mivel adóalany részére teljesítettek szolgáltatást. Ezzel szemben a héairányelv 226. cikkének rendelkezésein kívül a portugál jog nem támaszthat messzemenőbb követelményeket a számlák tartalmával szemben. Ez egyrészt magából a 226. cikkből következik, amely szerint a számlákon „kizárólag” az ott felsorolt adatokat kell feltüntetni, másrészt a héairányelv 273. cikkének második bekezdéséből, amely szerint a tagállamok az adóbeszedésre vonatkozóan nem

írhatnak el? a már a héairányelvben szerepl? kötelezettségeket meghaladó további kötelezettségeket a számlák kiállítása tekintetében.

23. Ahogy a Portugál Köztársaság jogosan el?adta, a jelen ügyben nem elegend? csak a héairányelv 226. cikke azon 6. pontjának értelmezése, amelyre az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés összpontosít. Annak érdekében, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság számára hasznos választ lehessen adni az uniós jog által a számlák tartalmával szemben támasztott követelmények(9) tekintetében, ezen túlmen?en a rendelkezés 7. pontját is be kell vonni a vizsgálatba.

24. E két rendelkezés szerint a számlákon „a nyújtott szolgáltatás mértékére és jellegére? (6. pont) és a „szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének dátumára? (7. pont) vonatkozó adatokat is fel kell tüntetni.

1. A szolgáltatás mértéke és jellege

25. A héairányelv 226. cikkének 6. pontja tekintetében felmerül a kérdés, hogy a szóban forgó számlákon alkalmazott megjelölések, tehát a bizonyos id?szakon belül, illetve meghatározott id?pontig „nyújtott jogi szolgáltatás” megfogalmazás megfelel?en megjelöli?e a szolgáltatások „jellegét” (err?l rögtön az a) pontban) és „mértékét” (err?l kés?bb a b) pontban).

a) A szolgáltatás jellegér?

26. A Bíróság a héairányelv 226. cikkének 6. pontjában a szolgáltatások „jellegének” megjelölésével szemben támasztott követelményekkel eddig egyetlen ügyben – mégpedig a termékértékesítés vonatkozásában ? foglalkozott. Termékek esetében ugyanis a 226. cikk 6. pontja éppúgy megköveteli azok „jellegének” feltüntetését, mint szolgáltatások esetében. Az ítélezési gyakorlatból az következik, hogy e tekintetben nem áll fenn az értékesített átlatok füljelz?inek a számlán történ? feltüntetésére vonatkozó kötelezettség,(10) ami lehet?vé tenné minden egyes értékesített terméknek a számlán feltüntetett adatok alapján történ? kétségtelen azonosítását.

27. Ebb?l el?ször is arra lehet következtetni, hogy a számlákon a héairányelv 226. cikkének 6. pontja szerint nem kell az értékesített termékr?l vagy a nyújtott szolgáltatásról rendelkezésre álló összes információt feltüntetni. Ez már a szövegb?l következik, amely csak a termék, illetve a szolgáltatás „jellegér?” szól, ezzel szemben nem követeli meg a termék vagy a szolgáltatás pontos leírását.

28. Ha tehát nem kell a nyújtott szolgáltatásról rendelkezésre álló összes információt a számlán feltüntetni, felmerül viszont a kérdés, hogy milyen mértékben szükségesek információk a szolgáltatás „jellegének” megfelel? megjelöléséhez. A jelen ügyre vonatkoztatva tehát, valamennyi jogi szolgáltatás összessége már ilyen jellegnek min?sül, vagy különbséget kell tenni a jogi szolgáltatások különböz? fajtái között?

29. Ez a kérdés sem a héairányelv 226. cikke 6. pontjának szövegéb?l, sem annak rendszeréb?l levezetve nem válaszolható meg. Ennélfogva a kérdést e számlaadat céljára tekintettel kell tisztázni.

30. Egy számlaadat célja a számlának a héa adózási rendszerében betöltendő funkciójával függ össze. Ahogy a héairányelv (46) preambulumbekkezdéséből levezethető, a számlázás a tagállami adóhatóságok ellenőrzési tevékenységének folytatását szolgálja. Annak érdekében, hogy az ilyen ellenőrzéseket lehetővé tegyék, a héairányelv 244. cikke szerint az adóalanyoknak meg kell őrizniük a kapott számlákat, valamint a saját maguk által kiállított számlák egy példányát.

31. E célkitűzés alapján minden egyes számlaadat célja közvetlenül azzal függ össze, hogy mit kell tudniuk ellenőrizni az adóhatóságoknak a számla alapján.

i) A megfelelő adó megfizetésének ellenőrzése

32. A számla először is arra szolgál, hogy ellenőrizhessék az adónak a számla kiállítója általi megfizetését.

33. Ez a héairányelv 178. cikkének a) pontjából következik. Eszerint az adóalany az adólevonási jogát csak akkor gyakorolhatja, ha számlával rendelkezik. Az ítélkezési gyakorlat szerint ez a követelmény a héa beszedésének és annak ellenőrzésének biztosítását szolgálja.⁽¹¹⁾ E rendelkezés alapján ugyanis az adólevonást csak akkor engedélyezik, ha az adóhatóság a számlával egyidejűleg hozzáférhet egy olyan dokumentumhoz, amely a héairányelv 226. cikkének 6. pontja által előírt kötelező adatok alapján tartalmazza a szükséges információkat ahhoz, hogy biztosítsák a héának a számla kiállítója általi párhuzamos megfizetését is. A számla kiállítójának e visszavezethetőséget a héairányelv 203. cikke támasztja alá. Eszerint a kiállítónak a számlán feltüntetett adót attól függetlenül meg kell fizetnie, hogy megvalósult-e egyáltalán valamely adóztatandó tényállás, különösen, hogy nyújtottak-e egyáltalán szolgáltatást.⁽¹²⁾ Ez egy ilyen esetben megkíméli az adóhatóságot a megfelelő bizonyítástól.

34. A számla úgy jelent biztosítékot az adóhatóság számára, hogy az adólevonási jogot bizonyos módon összekapcsolja az adó megfizetésével.⁽¹³⁾ A számla ugyanis, amelynek hiányában az adólevonás nem gyakorolható, legalább lehetőséget ad az adóhatóságnak arra, hogy az adólevonás révén visszafizetendő összegre a számla kiállítójánál fedezetet teremtsen azzal, hogy az adóhatóság ellenőrizi nála a párhuzamos adó megfizetését.

35. E biztosítéki funkcióhoz mindazonáltal csak bizonyos adatok szükségesek a számlán, különösen a szolgáltatást nyújtó adóalany teljes neve és címe (a héairányelv 226. cikkének 5. pontja), valamint kiegészítőleg a héa azonosítószáma (3. pont). Ezzel szemben a szolgáltatás „jellegének” a számlán történő közelebbi meghatározása nem szükséges ahhoz, hogy az adónak a számla kiállítója általi pusztán megfizetését ellenőrizhessék. A kiállítónak ugyanis – ahogy láttuk – a héairányelv 203. cikke szerint minden esetben meg kell fizetnie a számlán feltüntetett adót, amelyet annak címzettje adólevonásként érvényesít. A számlának egy ténylegesen nyújtott szolgáltatással történő összekapcsolása itt egyáltalán nem szükséges.

36. Az a körülmény, hogy következésképpen a számlán kötelezően feltüntetendő adatok közé a héairányelv 226. cikke szerint nyilvánvalóan olyan adatok is tartoznak, amelyek az adó pusztán megfizetésének ellenőrzéséhez nem szükségesek, világosan jelzi, hogy ebben nem merülhet ki egy számla funkciója. Ezen adatok közé tartozik nem csak az értékesített termék, illetve a nyújtott szolgáltatás jellege (6. pont), hanem különösen a szolgáltatásnyújtás dátumára (7. pont), az adó alapjára (8. pont), az alkalmazott adómértékre (9. pont), illetve az alkalmazott adómentességre (11. pont) vonatkozó adat is.

37. Ezeknek és a további adatoknak az a feladata – ahogy a rendelkezés keletkezéstörténetéből következik(14) –, hogy a számlán szerepeljen „az alkalmazandó héaszabályozásra vonatkozó összes információ”.

38. Ezekkel a további adatokkal lehet-e teszik tehát a tagállami adóhatóságok számára annak ellenőrzését, hogy a számla kiállítója a szolgáltatására a *megfelel*-adó számította-e ki. Ezen adatok alapján ugyanis a tagállami adóhatóságok felülvizsgálhatják különösen azt, hogy a kiállító a teljesítés helyét (a héairányelv 31. és azt követő cikkei), az adóalapot (72. és azt követő cikkek) és az adómértéket (93. és azt követő cikkek) a jogszabályoknak megfelelően állapította-e meg, jogosan tartotta-e alkalmazandónak valamely adómentességet (131. és azt követő cikkek), vagy jogosan indult-e ki abból, hogy helyette a szolgáltatás címzettjének kell az adót megfizetnie (192a. és azt követő cikkek).

39. Az ilyen ellenőrzéshez szükséges a nyújtott szolgáltatásnak a számlán történő megjelölése is. A megfelelő adó ugyanis sok tekintetben a nyújtott szolgáltatás tartalmától függ, mivel a teljesítés helyére, az adómértékre, az adómentességekre, stb. vonatkozó különös szabályok is gyakran a szolgáltatás tartalmához igazodnak. A szolgáltatás „jellegét” ennél fogva olyan részletességgel kell a számlán megjelölni, amely alkalmas a helyes adómérték, valamely adómentesség vagy más különös szabályozás alkalmazásának megítélésére.(15)

40. E mérce alapján a jelen ügyben választott „jogi szolgáltatások” megjelölés elégségesnek tűnik az adó megfelelő kiszámításának ellenőrzéséhez. Számomra ugyanis nem állapítható meg a hatályos uniós héajog olyan rendelkezése, amely a megfelelő adó meghatározását a jogi szolgáltatás jellegétől teszi függővé.(16)

41. Mindazonáltal a Portugál Köztársaság eladta, hogy a jogi szolgáltatás jellegének részletesebb megjelölése a jelen ügyben azért szükséges, mivel a portugál jog – a héairányelvtől eltérően, azonban a 113. cikkben szereplő, a szerzett jogok védelmére vonatkozó rendelkezéssel lefedve – kedvezményes adómértéket ír elő bizonyos jogi szolgáltatásokra. Következésképpen a „jogi szolgáltatások” általános megjelölésből nem állapítható meg, hogy a szolgáltatások esetében az általános vagy a kedvezményes adómérték alkalmazandó-e.

42. Ha az alapügyben alkalmazandó nemzeti jogra vonatkozó ezen előadás helytálló – ennek tisztázása kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság feladata –, ebből az következne, hogy a jelen ügyben a szolgáltatás jellege nem lenne megfelelően megjelölve ahhoz, hogy az adó megfelelő kiszámításának ellenőrzését lehet-e tenni.

43. Jóllehet ez az eredmény bizonyos mértékben ellentmondana a Tanácsnak a számlán kötelezően feltüntetendő adatokra vonatkozó rendelkezések bevezetéséhez kapcsolódó azon célkitűzésének, hogy „a belső piac megfelelő működésének biztosítása érdekében összehangolt listát állítsanak össze azon részletekről, amelyeknek szerepelniük kell a számlákon”(17). A jogi szolgáltatások nyújtójától ugyanis következtetésképpen különböző részletességű adatokat kérnek a szolgáltatás jellegéről annak függvényében, hogy a teljesítési hely Portugáliában vagy valamely másik tagállamban található-e.

44. Mindazonáltal ez végső soron csak a kedvezményes adómértékekre vonatkozó különböző tagállami rendelkezések fennállásának következménye. Ez nem csak a héairányelv 113. cikke szerinti kedvezményes adómértékekre vonatkozóan szerzett jogok védelmének a jelen ügyben a Portugál Köztársaság által előadott esetét érinti. A héairányelv 98. cikke és III. melléklete szerint uniószerzőt rögzített, kedvezményes adómértékekre vonatkozó tényállások alkalmazása is a tagállamok döntésén múlik. A számlák belső piacán keletkező esetleges sűrűdások oka ennél fogva nem a számla tartalmával szemben támasztott követelmények, hanem a

kedvezményes adómértékek területén fennálló harmonizáció hiánya.

45. Amennyiben tehát a kérdést elterjesztő bíróság azt állapítja meg, hogy az alapügyben a portugál jog bizonyos jogi szolgáltatásokra kedvezményes adómértéket ír elő, a számlán feltüntetett „jogi szolgáltatás nyújtása” általános megfogalmazás nem tenne eleget a héairányelv 226. cikkének 6. pontjában a szolgáltatás „jellegének” megjelölésével szemben támasztott követelményeknek.

ii) Az adólevonásra való jogosultság ellenőrzése

46. Ezenkívül a számla és annak tartalma nem csak a megfelelő adó számlakiállító általi megfizetésének ellenőrzését szolgálja. Ahogy szintén a héairányelv 226. cikkének keletkezéstörténetéből következik, a számlának ezenkívül azt a funkciót is be kell töltenie, hogy „igazolja” a címzettjének adólevonási jogát.(18)

47. Az adólevonásra való jogosultsága tekintetében tehát a számla címzettjét is kell tudnia ellenőrizni az adóhatóságnak a számlán feltüntetett adatok alapján. Ezzel felmerül a kérdés, hogy ezen ellenőrzési funkcióból következnek-e még messzemenőbb követelmények egy szolgáltatás számlán feltüntetett megjelölésének pontosságával szemben.

48. Az adólevonásra való jogosultság ellenőrzése annak felülvizsgálatával kezdődik, hogy a számla címzettje rendelkezik-e egyáltalán számlával. Ez bizonyos biztosítékot jelent arra, hogy az elszámolt szolgáltatást ténylegesen teljesítették,(19) ami az adólevonási jog fennállásának feltétele.(20) Ahogy ugyanis már kifejtettem,(21) a kiállító a héairányelv 203. cikke szerint köteles megfizetni a számlán feltüntetett minden héát. Ennek alapján bizonyos akadályt jelent a kiállító számára, hogy számlát állítson ki egy nem teljesített szolgáltatásról. A számla ezen ellenőrzési funkciójához azonban a szolgáltatás jellegének megjelölése éppúgy nem szükséges, ahogy az adó pusztán megfizetésének ellenőrzéséhez sem. A számla nem létező szolgáltatásról történő kiállításának akadálya ugyanis a héairányelv 203. cikke szerint fizetendő adón alapul, amely – ahogy láttuk – nem függ a szolgáltatás megjelölésétől.(22)

49. Ezenkívül annak ellenőrzése, hogy a számla kiállítója a számlán az adót *megfelelően* tüntette-e fel, ahogy azt a számla egyik céljaként már kifejtettem(23), ennek tükörképeként a párhuzamos adólevonás megfelelő mértékének felülvizsgálatát szolgálja. Ebből azonban éppúgy nem következnek a már megállapítottakhoz képest messzemenőbb követelmények a szolgáltatás jellegének megjelölésével szemben.

50. Lehetnek azonban ilyen követelmények, ha a számlán feltüntetett adatok alapján az adólevonás egy további feltételét, mégpedig az igénybe vett szolgáltatás adóköteles tevékenységhez történő, a héairányelv 168. cikkének a) pontja által megkövetelt tényleges vagy tervezett(24) felhasználását kell ellenőrizni.

51. A jelen eljárásban a Portugál Köztársaság és értelemszerűen a Bizottság azt az álláspontot képviselte ezzel kapcsolatban, hogy a szolgáltatás számlán feltüntetett megjelölésének olyan részletesnek kell lennie, hogy lehetséges legyen annak felülvizsgálata, hogy a szolgáltatást a számla címzettjének olyan gazdasági tevékenységéhez használják-e fel, amely azután adólevonásra jogosító adóköteles forgalmat eredményezhet.

52. Nem értek egyet azonban ezzel az állásponttal.

53. Először is egyáltalán nem lehetséges egy szolgáltatást a számlán olyan részletesen megjelölni, hogy annak magán- vagy gazdasági jellege már magából a szolgáltatás megjelöléséből kitűnjön. Ha például egy ceruzáról van szó, a ceruza gyártójának, típusának,

tulajdonságainak és állapotának legrészletesebb megjelölése sem ad választ arra a kérdésre, hogy azt ténylegesen magáncélra vagy gazdasági tevékenység keretében használják-e fel. Az adólevonásra való jogosultság e tekintetben nem ellenőrizhető egy számla alapján, mivel a szolgáltatások bármely tárgya magáncélú és gazdasági felhasználás szempontjából is tekintetbe jön. Ez még a látszólag nyilvánvalóan magánjellegű szolgáltatások is, mint például egy mozilátogatás is, esetében is érvényes, amelyek mindazonáltal egyedi esetben bizonyos gazdasági tevékenységek folytatását is szolgálhatják.

54. A jelen ügyben sem tudom megállapítani, hogy a „nyújtott jogi szolgáltatások” részletesebb, de – a számla szövegkörnyezetéhez képest – megfelelően rövid megjelölése hogyan ad egyértelmű választ arra a kérdésre, hogy azokat az alapügy felperese gazdasági tevékenységének céljára használják-e fel. Még a Portugál Köztársaság által vagylagosan javasolt megjelölések is, mint például a „képviselő X bírósági eljárásban Y bíróság előtt” is, sem felelnének meg az ilyen felülvizsgálat lehetővé tételére vonatkozó követelménynek. Az adólevonásra való jogosultság megítéléséhez ugyanis itt mindazonáltal meg kellene állapítani az X bírósági eljárás tárgyát.

55. Valamely szolgáltatásnak a címzettje gazdasági tevékenysége céljára történő felhasználása tekintetében fennálló kétségeket tehát egy vizsgálat keretében végső soron csak kiegészítő bizonyítékokkal lehet eloszlatni.

56. Jóllehet rendszerint a számla címzettjének saját érdekében áll, hogy a számla kiállítójától a szolgáltatás lehetőleg részletes megjelölését kérje annak érdekében, hogy az adóhatóság általi vizsgálat esetében csökkentse a kiegészítő bizonyítékok benyújtása révén keletkező költségeket. A szolgáltatás részletes megjelölése javára szóló ezen ösztönzés azonban anélkül áll fenn, hogy a szolgáltatás megjelölésének pontosságával szemben támasztott bizonytalan követelmények – mint például „az egyedi eset körülményei szerint” – az adólevonási jog gyakorlását már jogi szempontból elzárják. Éppen azért, mivel az adólevonási jog gyakorlása a héairányelv 178. cikkének a) pontja alapján fűszabály szerint a 226. cikkben szereplő követelményeknek megfelelő számlával való rendelkezéstől függ, a számla tartalmával szemben támasztott követelményeket nem szabad eltúlozni, és ezeknek tiszteletben kell tartaniuk a jogbiztonság elvét. Különösen, ha az uniós jogszabályok pénzügyi következményekkel járnak – ahogy a jelen esetben az adólevonási jog biztosítása vagy megtagadása –, alkalmazásuknak az ítélkezési gyakorlat szerint a jogalanyok számára kiszámíthatónak kell lennie.(25)

57. Következésképpen a számla címzettje adólevonásra való jogosultságának ellenőrzése szempontjából nem állapíthatók meg messzeemenőbb követelmények a szolgáltatás jellegére vonatkozó számlaadatokkal szemben.

iii) Közbenes következtetés

58. Ennélfogva végeredményben a szolgáltatásoknak a számlákon feltüntetett megjelölése a jelen ügyben csak akkor nem felel meg a héairányelv 226. cikkének 6. pontjában a szolgáltatás „jellegének” megjelölésével szemben támasztott követelményeknek, ha a kérdést előterjesztő bíróság azt állapítja meg, hogy az alapügyben a portugál jog csak bizonyos jogi szolgáltatásokra írt kedvezményes adómértéket.

b) A szolgáltatás mértékéről

59. A héairányelv 226. cikke szerint nem csak a szolgáltatás „jellegét” kell feltüntetni a számlán, hanem annak „mértékét” is. Felmerül tehát a további kérdés, hogy a „meghatározott időponttól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások”, illetve kizárólag „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölés megfelelően leírja-e a jogi szolgáltatások mértékét.

60. Egy szolgáltatás mértéke annak „mennyiségét” jelöli meg, amelyet a héairányelv 226. cikke szerint termékértékesítés esetén a szolgáltatás „jellege” mellett a számlán fel kell tüntetni. Ezzel a számla arról ad felvilágosítást, hogy *mennyi* szolgáltatást teljesítettek.

61. Az ilyen adat azonban a jelen ügyben hiányzik.

62. A szolgáltatás mértékének megjelölését nem helyettesíti annak az időszaknak a megjelölése sem, amelyben a szolgáltatásokat teljesítették. Nem állapítható meg ugyanis, hogy mennyi szolgáltatást teljesítettek az adott időszakban.

63. A szolgáltatás mértékének külön megjelölése esetleg akkor maradhat el, ha már a szolgáltatás jellegének megjelöléséből – a jelen ügyre vonatkoztatva például „képviselő X bírósági eljárásban Y bíróság előtt” – megfelelően következik annak mértéke. A jelen ügyben azonban nem ez a helyzet. A szolgáltatásokat ugyanis a jellegük szerint olyan általánosan „jogi szolgáltatásokként” tüntették fel, hogy a mértékük ebből a megjelölésből nem állapítható meg.

64. Következésképpen a jelen ügyben az adatok nem felelnek meg a héairányelv 226. cikkének 6. pontjában támasztott követelményeknek abban a tekintetben, hogy nem jelölik meg a teljesített szolgáltatások mértékét.

2. A szolgáltatás dátuma

65. Vizsgálni kell továbbá, hogy a számlán feltüntetett „meghatározott időponttól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások”, illetve kizárólag „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölés eleget tesz-e a héairányelv 226. cikke 7. pontjának, amely szerint a számlán fel kell tüntetni a „szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének” dátumát.

66. A vitatott számlák csak egy időszak, illetve egy befejezési dátum megjelölését tartalmazzák több jogi szolgáltatásra vonatkozóan, nem pedig az egyes teljesített szolgáltatásokra vonatkozó egyes dátumokat. A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból mindazonáltal nem következik, hogy a szolgáltatás tartalma csak az volt, hogy egy bizonyos időszak alatt általában tanácsadási szolgáltatásra rendelkezésre álljanak;(26) sokkal inkább abból kell kiindulni, hogy egyes konkrétan teljesített szolgáltatásokat kellett elszámolni.

67. Jóllehet a héairányelv 223. cikke szerint megengedett, hogy több különböző szolgáltatásról összesítő számlát állítsanak ki. Ez azonban még nem ad választ arra a kérdésre, hogy ezen az összesítő számlán minden egyes szolgáltatás dátumát fel kell-e tüntetni, vagy elegendő annak az időszaknak a megjelölése, amelyen belül több szolgáltatást teljesítettek.

68. Ismét e számlaadat céljából kell kiindulni. Ahogy láttuk, a számla többek között a megfelelő adó számlakiállító általi megfizetésének ellenőrzését szolgálja.(27) Ehhez a szolgáltatás teljesítésének dátuma is szükséges. A héairányelv 63. cikke alapján ugyanis a szabály szerint ez a dátum – és nem például a számla kiállításának dátuma – határozza meg, hogy mikor valósult meg a héairányelv 62. cikkének (1) bekezdése szerinti adóztatandó tényállás, és ezáltal azt is, hogy az időbeli hatály szempontjából mely adó jogszabályokat kell alkalmazni erre a tevékenységre.

69. Mindazonáltal a héairányelv 64. cikkének (1) bekezdése különleges szabályozást ír elő az

olyan szolgáltatásokra, amelyek esetében „egymást követő időszakokénti elszámolásra kerül sor”, ami – úgy tűnik – a jelen ügyben fennáll. Ebben a helyzetben az adóztatandó tényállás megvalósulásának időpontja nem az egyes szolgáltatások teljesítésének időpontja, hanem annak az időszaknak a lejártja, amelyre az elszámolás vonatkozik. Következésképpen ebben a helyzetben a megfelelő adó megfizetésének ellenőrzéséhez nem az összes nyújtott szolgáltatás dátuma szükséges, hanem csak egy időszak megjelölése.

70. A jelen ügyre vonatkozóan ez azt jelenti, hogy a „meghatározott időponttól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölés elegendő a héairányelv 226. cikkének 7. pontjában támasztott követelményeknek, ezzel szemben a „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölés, amely nem tünteti fel az elszámolási időszak kezdetének dátumát, nem felel meg e követelményeknek.

3. Következtetés

71. Végeredményben a szóban forgó számlák először is nem felelnek meg a héairányelv 226. cikkének 6. pontjában a szolgáltatás „mértékének” megjelölésével szemben támasztott követelményeknek, másodszor akkor nem felelnek meg az e rendelkezés szerint a szolgáltatás „jellegének” megjelölésével szemben támasztott követelményeknek, amennyiben a portugál jog csak bizonyos jogi szolgáltatásokra írt elő kedvezményes adómértéket, harmadszor pedig annyiban nem felelnek meg a héairányelv 226. cikkének 7. pontjában a szolgáltatás „dátumának” megjelölésével szemben támasztott követelményeknek, amennyiben a számlákon nem szerepel az adott elszámolási időszak kezdetére vonatkozó adat.

B – Az adólevonási jogról

72. Másodszor azt kell tisztázni, hogy milyen hatást gyakorol az adólevonási jognak a számla címzettje általi érvényesítésére az a körülmény, hogy a számlán nem tüntették fel a héairányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában megkövetelt összes adatot.

73. A kérdést előterjesztő bíróság különösen azt kívánja megtudni, hogy az adólevonási jog gyakorlása szempontjából elegendő-e, ha a számla adólevonást kérő címzettje a számlán hiányzó adatokat más dokumentumokkal egészíti ki. A portugál jog szerint ugyanis az adóhatóságnak lehetősége van arra, hogy kiegészítő információkat kérjen az adólevonási jogot érvényesítő adóalanytól. Az alapügy felperese be is nyújtott ilyen kiegészítő információkat a portugál adóhatóságnak.

74. Az alapügynek a kérdést előterjesztő bíróság általi ismertetését úgy értem, hogy a jelen ügyben teljesült az adólevonási jognak a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerinti összes anyagi jogi feltétele. Kizárólag a számla nem felel meg a törvényi követelményeknek. Ezáltal azt kell megvizsgálni, hogy akadályozza-e az adólevonás érvényesítését önmagában az a körülmény, hogy egy számlán nem tüntették fel a héairányelv 226. cikkének 6. és 7. pontja szerint szükséges összes adatot.

1. Az adólevonási jog gyakorlásának feltételei

75. E kérdés megválaszolásához a héairányelv 178. cikkének a) pontját kell értelmezni, amely az adólevonási jog gyakorlását szabályozza. E rendelkezés szerint az adóalany a 168. cikk a) pontja szerint fennálló adólevonási joga gyakorlásához a „220–236. [...] cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie”.

76. A törvényi szabályozás a szövege szerint egyértelmű. Ha az adóalany nem rendelkezik a héairányelv 226. cikkében szereplő követelményeknek megfelelő számlával, akkor is megilletheti

a 168. cikk a) pontja szerinti adólevonási jog. A héairányelv 178. cikkének a) pontja szerint azonban ezt a jogot mindaddig nem *gyakorolhatja*, amíg nem rendelkezik a héairányelv 226. cikkében szereplő követelményeknek megfelelő számlával.

77. Az adólevonási jog gyakorlásához szükséges szabályszer? számlára vonatkozóan el?írt szigorú követelményt rendszertani szempontból a héairányelv 181. cikke emeli ki, amely ellenérték fejében történ? Közösségen belüli termékbeszerzés esetén a 168. cikk c) pontja szerint fennálló adólevonási jog gyakorlására vonatkozik. Ebben az esetben az adólevonási jog gyakorlásához az adóalanynak a 178. cikk c) pontja szerint szintén „rendelkeznie kell a 220–236. cikknek megfelelően kiállított számlával”. Mindazonáltal a héairányelv 181. cikke szerint a tagállamok abban az esetben is engedélyezhetnek az adóalanyoknak adólevonást, ha nem rendelkeznek a 220–236. cikknek megfelelően kiállított számlával. A jelen ügyben szóban forgó, ellenérték fejében igénybe vett szolgáltatások esetében ezzel szemben nem létezik az adólevonási jogra vonatkozó ilyen rendelkezés. *E contrario* arra lehet következtetni, hogy a héairányelv 178. cikke a) pontjának szóban forgó esetében a tagállamok számára az uniós jog alapján nem megengedett az adólevonási jog engedélyezése, ha az adóalany nem rendelkezik a 226. cikk értelmében szabályszer? számlával.

78. Végeredményben a Bíróság ítélezési gyakorlata is meger?síti a szabályszer? számlának az adólevonási jog gyakorlása szempontjából fennálló ezen alapvet? elengedhetetlenségét ellenérték fejében teljesített szolgáltatás esetében.

79. El?ször is különbséget kell tenni a hiányosan kiállított számla esete és az olyan egyéb alaki kötelezettségek megsértése között, amelyek az ítélezési gyakorlat szerint nem befolyásolják az adólevonási jogot, mint például a szolgáltatásnyújtó(28), illetve a szolgáltatás címzettjének héalanyként történ? nyilvántartásba vételének hiánya(29) vagy a nyilvántartási követelmények nemteljesítése.(30) Az ilyen alaki kötelezettségek esetében ugyanis hiányzik a héairányelv 178. cikke a) pontjában szerepl?höz hasonló rendelkezés, amely az adólevonási jog gyakorlásához a szabályszer? számlával való rendelkezést írja el?.

80. A számlákra vonatkozó alaki kötelezettségek tekintetében tehát különleges jogi helyzet áll fenn. A Bíróság ezért az állandó ítélezési gyakorlatában az adólevonási jog gyakorlását is attól teszi függ?vé, hogy a számla tartalmazza-e a héairányelv 226. cikke szerint el?írt adatokat.(31) A tagállamok azonban az adólevonási jog gyakorlását nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan *további* feltételekhez, amelyeket a héairányelv rendelkezései nem írnak el?.(32)

81. Jóllehet a Bíróság a fordított adózási eljárás hatálya alá tartozó tevékenységek esetében több ítéletében hangsúlyozta, hogy az anyagi jogi feltételek teljesülése esetén akkor is engedélyezni kell az adólevonást, ha az adóalany bizonyos alaki követelményeknek nem tett eleget,(33) és e tekintetben részben a számlákon feltüntetett adatokat is csak jelentéktelen alaki követelményeknek min?sítette.(34)

82. Ez az ítélezési gyakorlat azonban nem alkalmazható a jelen ügyre. Egyrészt a fordított adózási eljárás olyan különleges esetnek min?sül, amelyben a szolgáltatás címzettje egyúttal adóalany is, és gyakorolhatja az adólevonási jogot. Ha azonban a fizetend? adó és az adólevonás egy személyben egybeesik, a számla nem tölthet be a jelen ügyre vonatkozóan leírtakhoz hasonló funkciókat.(35) Másrészt a Bíróság által eldöntött ügyekben az adólevonási jog gyakorlásához az uniós jog szerint csak „az egyes tagállamok által el?írt alaki követelményeknek? való megfelelés volt szükséges.(36) Az uniós héajog tehát a fordított adózási eljárás ezen eseteire éppen hogy nem rendelkezett arról, hogy a szabályszer? számlával való rendelkezés az adólevonási jog feltétele.

83. A jelen ügy szempontjából nem bír jelent?séggel, hogy a Bíróság mindazonáltal egy egyedi

esetben a Polski Trawertyn ítéletben a kizárólag a fordított adózási eljárás különleges esetére vonatkozó, említett ítélkezési gyakorlatot a héairányelv jelen ügyben alkalmazandó 178. cikkének a) pontjára alkalmazta.(37)

84. Abban az ítéletben ugyanis a Bíróság felismerhet?en csak azt állapította meg, hogy jogutódlás esetén a jogel?dnek a számlán történ? feltüntetése nem akadályozhatja a jogutód adólevonási jogát.(38) Következésképpen ott egy jóllehet meglév?, de nem megfelel? számlaadat nem kérd?jelezhetette meg a héairányelv 178. cikkének a) pontja szerinti adólevonási jogot.

85. A jelen ügyben azonban nemcsak egy nem megfelel? adatról van szó, hanem a szükséges adatok számláról való teljes hiányáról. Az egy dolog, hogy a héairányelv 226. cikkében megkövetelt adatok egyáltalán nem, illetve nem elégséges mértékben vannak feltüntetve, más azonban az, ha fel vannak tüntetve, de nem megfelel?ek.(39) Az els? esetben a héairányelv 226. cikkével összefüggésben értelmezett 178. cikkének a) pontjában támasztott követelményeknek még formálisan sem tesznek eleget.

86. Ezenkívül csak a Polski Trawertyn ítélet megszorító értelmezése akadályozhatja meg a Bíróság már hivatkozott állandó ítélkezési gyakorlatával szembeni ellentmondást, amely az adólevonási jog gyakorlásához megköveteli a héairányelv 226. cikkében támasztott követelményeknek megfelel? számlával való rendelkezést.(40)

87. A jelen ügyben tehát az a körülmény, hogy a számlák nem felelnek meg a héairányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában támasztott követelményeknek, a héairányelv 178. cikkének a) pontja alapján f?szabály szerint akadályozza az adólevonási jog gyakorlását. Az adóalanynak ezért ilyen esetben az adólevonási joga gyakorlásához helyesbített számlát kell kérnie a számla kiállítójától.(41)

2. További információkkal történ? kiegészítés

88. Ett?l függetlenül felmerül a kérdés, hogy kiegészít? információk adóellen?rzés keretében történ? benyújtása helyettesítheti?e a számlán hiányzó adatokat.

a) Több dokumentumból álló számla

89. E tekintetben el?ször arra a lehet?ségre kell utalni, hogy a kiegészít?leg benyújtott dokumentumok a héairányelv 226. cikke értelmében a számla részét képezhetik.

90. A héairányelv rendelkezéseib?l ugyanis nem állapítható meg, hogy a számlának egyetlen dokumentumból kell állnia. A héairányelv 218. cikkében szerepl? jogi meghatározás szerint számlának min?sülnek „a papír vagy elektronikus formában létez? dokumentumok[...] vagy üzenetek[...]”, ha azok megfelelnek a „számlázásról? szóló 3. fejezetben támasztott követelményeknek. Ezzel nem kizárt, hogy egy számla több dokumentumból álljon.

91. Arra az esetre azonban, ha a számla több dokumentumból áll, az egyik dokumentumban a másik dokumentumra utaló megfelel? tartalmi hivatkozásnak kell szerepelnie. Ez a héairányelv 219. cikkének megfelel? alkalmazásából következik. Eszerint számlának kell tekinteni „bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelm?en az eredeti számlára hivatkozik, vagy módosítja azt”. Ha tehát egy számla tartalma csak több dokumentumból t?nik ki, legalább az egyik dokumentumban megfelel? utalásnak kell szerepelnie a másik dokumentumra. Ellenkez? esetben a számla tartalma nem magából a számlából következne, hanem kizárólag a két dokumentum közötti összefüggést állító adóalanynak nyilatkozatán alapulna. Így azonban a dokumentumok nem tudnák betölteni a számla említett ellen?rzési funkcióit(42).

92. E mércék alapján kell majd a kérdést elterjeszt? bíróságnak az alapügyben adott esetben vizsgálnia, hogy a felperes által az adóellen?rzés keretében benyújtott dokumentumok, amennyiben azok szintén a számla kiállítójától származnak, az adott számla részének tekinthet?k?e.

b) Az arányosság elve

93. Amennyiben azonban a kérdést elterjeszt? bíróság azt állapítja meg, hogy a kiegészít?leg benyújtott dokumentumok a héairányelv 226. cikke értelmében nem tekinthet?k a számla részének, felmerül a kérdés, hogy a szóban forgó hiányos számlák tartalma kiegészíthet??e mindazonáltal egyéb információkkal az adólevonási jog érvényesíthet?sege céljából.

94. Jóllehet már megállapítottam, hogy a héairányelv 178. cikkének a) pontja f?szabály szerint megtagadja az adólevonást szabályszer? számla birtokának hiányában, így az adólevonást érvényesíteni kívánó adóalanynak el?ször kapnia kell egy a kiállító által helyesbített számlát.(43) E rendelkezés értelmezése során azonban figyelembe kell venni az arányosság elvét is.(44) Eszerint az uniós intézmények aktusai nem haladhatják meg a szabályozás által kit?zött cél eléréséhez szükséges mértéket.(45)

95. Ha a jelen ügghöz hasonló esetben a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerinti adólevonási jog anyagi jogi feltételei kiegészít? információk alapján nem kétségesek, a héairányelv 178. cikkének a) pontja szerint ezen kívül fennálló, a 226. cikkben szerepl? követelményeknek megfelel? számlával való rendelkezésre vonatkozó követelménynek még egy meghatározott célt kell szolgálnia, és nem jelenthet az adóalany számára sem túlzott mérték? terhet.

96. El?ször is meg kell állapítani, hogy egy olyan helyzetben, amelyben az adólevonási jog anyagi jogi feltételeinek fennállása már nem kétséges, a számla ellen?rzési funkciója annyiban nyilvánvalóan nem releváns, hogy az adólevonásra való jogosultság ellen?rzésére szolgál.(46) E tekintetben tehát aránytalan lenne, ha az adólevonási jogát érvényesít? adóalanytól megkövetelnék, hogy a számla kiegészítését kérje annak kiállítójától.

97. Mindazonáltal a számla – ahogy láttuk – a megfelel? adó számlakiállító általi megfizetésének ellen?rzését is szolgálja.(47) A jelen ügyben a számla kiállítója csak a héairányelv 226. cikkében szerepl? követelményeknek nem megfelel? számla másolatával rendelkezik. E tekintetben a számla és különösen annak helyesbítése még egy ellen?rzési funkciót tölt be. Egyfel?l ugyanis a számla kiállítója a számla címzettjének helyesbítésre irányuló kérése révén maga is annak ellen?rzésére kényszerül, hogy az elszámolt szolgáltatás után a megfelel? adót fizette?e meg. Másfel?l a számla helyesbítése alapján a számla kiállítója tekintetében illetékes adóhatóságok is jobb alapot kapnak annak felülvizsgálatára, hogy a számla kiállítója a megfelel? adót fizette?e meg a szolgáltatása után.

98. A számlának a kiállítója ellen?rzésével kapcsolatos funkciójára tekintettel tehát f?szabály szerint a jelen ügyben fennállóhoz hasonló esetben arányosnak min?sül, ha az adóalanynak az adólevonási joga érvényesítéséhez ki kell eszközölnie a számla helyesbítését a szerz?déses partnerénél. Ez mindenestre akkor érvényes, ha az ilyen helyesbítésre vonatkozó követelmény nem eredményezi az adólevonási jog tartalmának változását. E tekintetben bizonyos körülmények között más megítélés válhat szükségessé, ha a Bíróság egy párhuzamosan folyamatban lév? ügyben(48) arra az eredményre jutna, hogy a számla helyesbítése – *prima facie* a héairányelv 167. cikkével ellentétben – az adólevonási jog kés?bbi esedékességét eredményezheti.(49)

Ett?l függetlenül kivételt jelenthet azonban a számla helyesbítésére vonatkozóan az adólevonási

jog gyakorlásához támasztott követelmény alól az az eset, ha a számla helyesbítése a számla kiállítójának ellenőrzésével kapcsolatos funkciót már nem tudja betölteni. Ezt különösen akkor kell megállapítani, ha a kiállító társaságot vagyon hiánya miatt már felszámolták. Ebben az esetben szükségtelen a megfelelő adó számlakiállító általi megfizetésének ellenőrzése. Az értelmetlen helyesbítéshez való ragaszkodás itt aránytalan lenne.(50)

99. A jelen ügyben azt nem kell eldönteni, hogy ugyanez érvényes-e arra az esetre, ha a számla kiállítója megtagadja a helyesbítés elvégzését.

100. A kérdést elterjesztő bíróság fejtegetései alapján nincsenek támpontok efféle kivételes helyzetekre. Ennélfogva a jelen ügyben nem aránytalan az alapügy felperesétől az adólevonási jog érvényesítéséhez megkövetelni azt, hogy kérje a számlák kiállítójánál a számlák helyesbítését annak érdekében, hogy azok megfeleljenek a héairányelv 226. cikkében szereplő követelményeknek.

3. Következtetés

101. Végeredményben azt kell tehát megállapítani, hogy a héairányelv 178. cikkének a) pontja szerint az adólevonási jog gyakorlásához főszabály szerint nem elégséges, ha a számlának az adólevonást kérő címzettje a számláról hiányzó adatokat más információkkal egészíti ki, ha nem olyan dokumentumokról van szó, amelyek maguk is a számla részét képezik. Más akkor érvényes, ha a számla helyesbítése már nem tudja betölteni az ellenőrzési funkcióját a számla kiállítója tekintetében.

VI – Véggkövetkeztetések

102. A fenti megfontolások alapján a következő választ kellene adni a Tribunal Arbitral Tributário (adóügyi választottbíróság) elzeterjesztett kérdésére:

1. Az olyan számla, amelyen a szolgáltatás jellegének megjelöléseként csupán a „jogi szolgáltatások nyújtása” megjelölést tüntették fel, eleget tesz a 2006/112/EK irányelv 226. cikkének 6. pontjában támasztott követelményeknek, kivéve, ha a nemzeti jog az uniós joggal összhangban álló módon bizonyos jogi szolgáltatások esetében eltérő bánásmódot ír elő a hía tekintetében.
2. Az olyan számla, amelyen a szolgáltatás mértékének megjelöléseként csupán a „meghatározott időponttól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” vagy a „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, nem tesz eleget a 2006/112/EK irányelv 226. cikkének 6. pontjában támasztott követelményeknek.
3. Az olyan számla, amelyen a szolgáltatás dátumának megjelöléseként csupán a „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, nem tesz eleget a 2006/112/EK irányelv 226. cikkének 7. pontjában támasztott követelményeknek.
4. A 2006/112/EK irányelv 178. cikkének a) pontja szerint az adólevonási jog gyakorlásához főszabály szerint nem elégséges, ha a számla adólevonást kérő címzettje a számláról a 2006/112/EK irányelv 226. cikke 6. vagy 7. pontjának rendelkezésével ellentétesen hiányzó adatokat más információkkal egészíti ki, ha nem olyan dokumentumokról van szó, amelyek maguk is a számlák részének tekintendők. Ebben az esetben a számla helyesbítésének hiányában az adólevonási jog érvényesítése akkor lehetséges, ha a helyesbítés már egyébként sem tudja betölteni az ellenőrzési funkcióját a számla kiállítója tekintetében.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – HL L 347., 1. o.

3 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

4 – E rendelkezésnek a hatodik irányelvben a 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottértékadó tekintetében új egyszer?sítési intézkedések bevezetésér?l – bizonyos adómentességek alkalmazási körér?l és azok végrehajtásával kapcsolatos gyakorlati intézkedésekr?l szóló, 1995. április 10?i 95/7/EK tanácsi irányelv (HL L 102., 18. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) 1. cikkének 10. pontjával módosított 28f. cikk szerinti változat 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja felel meg.

5 – A héairányelv 178. cikkének a) pontját a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló 2006/112/EK irányelvnek a számlázás szabályai tekintetében történ? módosításáról szóló, 2010. július 13?i 2010/45/EU irányelv (HL L 189., 1. o.) id?közben átdolgozta. Eredeti változatának a hatodik irányelvben a hozzáadottértékadó közös rendszerének kiegészítésér?l és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történ? módosításáról szóló, 1991. december 16?i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) 1. cikkének 22. pontjával beiktatott 28f. cikk 2. pontjával módosított 18. cikk (1) bekezdésének a) pontja felel meg.

6 – A hatodik irányelv 28h. cikkét a hozzáadottértékadó számlázására megállapított feltételek egyszer?sítése, korszer?sítése és összehangolása tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 2001. december 20?i 2001/115/EK tanácsi irányelv (HL L 15., 24. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 352. o.) 2. cikke módosította.

7 – A hatodik irányelv 28h. cikkét az 5. lábjegyzetben hivatkozott 91/680 irányelv 1. cikkének 22. pontja iktatta be.

8 – Az Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta ítélet (C?377/13, EU:C:2014:1754, 22–34. pont) szerint a Tribunal Arbitral Tributário (adóügyi választottbíróság) az EUMSZ 267. cikk értelmében vett bíróságnak min?sül.

9 – Lásd többek között: Viessmann?ítélet (C?280/91, EU:C:1993:103, 17. pont); Ville d’Ottignies?Louvain?la?Neuve és társai ítélet (C?225/13, EU:C:2014:245, 30. pont); Abcur?ítélet (C?544/13 és C?545/13, EU:C:2015:481, 33. pont).

10 – Evita?K ítélet (C?78/12, EU:C:2013:486, 52. és 53. pont).

11 – Lásd: Terra Baubedarf?Handel ítélet (C?152/02, EU:C:2004:268, 37. pont).

12 – A kiállító mindazonáltal bizonyos körülmények között ismét mentesülhet ezen adó alól, lásd többek között: Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C?454/98, EU:C:2000:469).

13 – Lásd ebben az értelemben: Stroy trans ítélet (C?642/11, EU:C:2013:54, 31. és 32. pont); LVK?ítélet (C?643/11, EU:C:2013:55, 35. és 36. pont).

14 – Lásd a hozzáadottértékadó számlázására megállapított feltételek egyszerűsítése, korszerűsítése és összehangolása tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, a fenti 8. pontban hivatkozott 2001/115/EK irányelv elfogadásához vezet? javaslat (COM(2000) 650 végleges) indokolásának 1. pontját, valamint a Gazdasági és Szociális Bizottság e javaslatra vonatkozó véleményének 1.1.1 pontját (HL C 193., 53. o.).

15 – Lásd továbbá már: Jacobs f?tanácsnok Bockemühl?ügyre vonatkozó indítványa (C?90/2, EU:C:2003:585, 73. pont).

16 – Eleve kizártnak tartom a héairányelv 47. cikkének alkalmazását is, amely „ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnyújtások” esetén eltér? teljesítési helyet ír el?, mivel meggy?z?déseem szerint még az ingatlanok értékesítésével összefügg? jogi szolgáltatások sem tartoznak e rendelkezés hatálya alá, lásd: az RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland ügyre vonatkozó indítványom (C?155/12, EU:C:2013:57, 37–40. pont).

17 – Lásd a fenti 8. pontban hivatkozott 2001/115 irányelv (4) preambulumbekzdését.

18 – Lásd a 14. lábjegyzetben hivatkozott bizonyítékokat.

19 – Lásd ebben az értelemben már: Reisdorf?ítélet (C?85/95, EU:C:1996:466, 29. pont).

20 – Lásd többek között: Genius?ítélet (C?342/87, EU:C:1989:635); Fatorie?ítélet (C?424/12, EU:C:2014:50, 39. pont).

21 – Lásd a fenti 33. pontot.

22 – Lásd a fenti 35. pontot.

23 – Lásd a fenti 37–39. pontot.

24 – Lásd: Gran Via Moine?ti ítélet (C?257/11, EU:C:2012:759, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 – Lásd többek között: Cabinet Medical Veterinar Tomiag? Andrei ítélet (C?144/14, EU:C:2015:452, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 – Lásd err?l a helyzetr?l: Asparuhovo Lake Investment Company ítélet (C?463/14, EU:C:2015:542).

27 – Lásd a fenti 37. és 38. pontot.

28 – Dankowski?ítélet (C?438/09, EU:C:2010:818, 36. pont); PPUH Stehcemp ítélet (C?277/14, EU:C:2015:719, 40. pont).

29 – Nidera Handelscompagnie ítélet (C?385/09, EU:C:2010:627, 42–51. pont); Salomie és Oltean ítélet (C?183/14, EU:C:2015:454, 58–61. pont).

30 – Ecotrade?ítélet (C?95/07 és C?96/07, EU:C:2008:267, 63–72. pont).

31 – Lásd: Tóth?ítélet (C?324/11, EU:C:2012:549, 32. pont); Maks Pen ítélet (C?18/13, EU:C:2014:69, 47. pont); PPUH Stehcemp ítélet (C?277/14, EU:C:2015:719, 40. pont); a korábbi jogi helyzetr?l lásd továbbá: Petroma Transports és társai ítélet (C?271/12, EU:C:2013:297, 25?36. pont).

32 – Polsky Trawertyn ítélet (C?280/10, EU:C:2012:107, 42. pont); Evita?K ítélet (C?78/12, EU:C:2013:486, 51. pont).

33 – Ecotrade?ítélet (C?95/07 és C?96/07, EU:C:2008:267, 63. pont); Nidera Handelscompagnie ítélet (C?385/09, EU:C:2010:627, 42. pont); EMS?Bulgaria Transport ítélet (C?284/11, EU:C:2012:458, 71. pont); Fatorie?ítélet (C?424/12, EU:C:2014:50, 35. pont); lásd már: Bockemühl?ítélet (C?90/02, EU:C:2004:206, 51. pont).

34 – Lásd: Uszodaépít?ítélet (C?392/09, EU:C:2010:569, 39–46. pont); Idexx Laboratories Italia ítélet (C?590/13, EU:C:2014:2429, 38–42. pont).

35 – Lásd a fenti 32–57. pontot.

36 – A hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja, illetve a héairányelv 178. cikkének f) pontja alapján.

37 – Polski Trawertyn ítélet (C?280/10, EU:C:2012:107, 43. pont).

38 – Lásd: Polski Trawertyn ítélet (C?280/10, EU:C:2012:107, 46. pont), Cruz Villalón f?tanácsnoknak a Polski Trawertyn ügyre vonatkozót indítványára (C?280/10, EU:C:2011:592, 72. pont) való hivatkozással.

39 – Az utóbbi helyzetr?l lásd egyrészt: Maks Pen ítélet (C?18/13, EU:C:2014:69, 31. és 32. pont); másrészt: Jagie??o?végzés (C?33/13, EU:C:2014:184, 42. pont).

40 – Lásd a fenti 80. pontot.

41 – Pannon Gép Centrum ítélet (C?368/09, EU:C:2010:441, 43. és 44. pont); Petroma Transports és társai ítélet (C?271/12, EU:C:2013:297, 34. pont).

42 – Lásd a fenti 32–57. pontot.

43 – Lásd a fenti 87. pontot.

44 – Az els?dleges joggal összhangban álló értelmezés követelményér?l lásd többek között: Sturgeon és társai ítélet (C?402/07, EU:C:2009:716, 48. pont); Chatzi?ítélet (C?149/10, EU:C:2010:534, 43. pont); Orfey?ítélet (C?549/11, EU:C:2012:832, 32. pont); Bizottság kontra Strack ítélet (C?579/12 RX?II, EU:C:2013:570, 40. pont).

45 – Lásd többek között: Omega Air és társai ítélet (C?27/00 és C?122/00, EU:C:2002:161, 62. pont); Afton Chemical ítélet (C?517/07, EU:C:2008:751, 45. o.); Schaible?ítélet (C-101/12, EU:C:2013:661, 29. pont).

46 – Lásd a fenti 46–57. pontot.

47 – Lásd a fenti 32–45. pontot.

48 – Senatex?ügy (C?518/14; HL 2015., C 34., 12. o.).

49 – Például a héairányelv 180. és 182. cikke szerinti tagállami hatáskörök alapján.

50 – Ez nem ellentétes a Fatorie-ítéletben (C-424/12, EU:C:2014:50) tett megállapításokkal, mivel ott csak látszólag volt szó a hiányos számlák következményeiről, valójában azonban az adólevonási jog anyagi jogi feltételeit tárgyalták.