

YVES BOT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2016. február 17.(1)

C?518/14. sz. ügy

Senatex GmbH

kontra

Finanzamt Hannover?Nord

(a Niedersächsisches Finanzgericht [alsószászországi tartományi adóügyi bíróság, Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték?adó – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Adószám vagy héa?azonosítószám nélküli számlakibocsátás – Valamely számla ex tunc javítását kizáró tagállami szabályozás”

1. A jelen ügy jogi háttérét a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) adja. Konkrétan a felmerül? kérdések egyrészt annak megítélésére vonatkoznak, hogy egy hibás vagy hiányos számla kijavítása milyen hatással van a hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) levonásához való jog gyakorolhatóságának id?pontjára, másrészt pedig, hogy id?ben korlátozható?e ez a kijavítás.

2. A jelen indítványban kifejtem, hogy véleményem szerint a héairányelvet miért kell úgy értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szerepl?höz hasonló nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egy számla kötelez?en feltüntetend? adatára, nevezetesen a héa?azonosítószámra vonatkozó javításnak nincs a múltra visszaható hatálya, és így a héalevonási jogot csak azon év tekintetében lehet gyakorolni, amikor az eredeti számlát kijavították, arra az évre pedig, amikor e számlát kiállították, ez nem lehetséges.

3. Ezzel összefüggésben kifejtem azokat az indokokat, amelyek miatt úgy vélem, hogy a tagállamok rendelkezhetnek a kötelez? adattartalom feltüntetésének hiányát szankcionáló intézkedésekr?l, feltéve hogy azok tiszteletben tartják az arányosság elvét, valamint olyan intézkedésekr?l is, amelyek id?ben korlátozzák a hibás vagy hiányos számla kijavításának lehet?ségét, ha azokat ugyanúgy kell alkalmazni az adózás területén fennálló, bels? jogon alapuló jogokra és az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (egyenérték?ség elve), és ha azok a gyakorlatban nem teszik lehetetlenné vagy nem nehezítik meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (tényleges érvényesülés elve).

I – **Jogi háttér**

A – Az uniós jog

4. A héairányelv 63. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

5. Ezen irányelv 167. cikke szerint:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

6. A 168. cikk a) pontjának szövege a következő:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t”.

7. A héairányelv 178. cikkének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„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”.

8. Ezen irányelv 179. cikke szerint:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a HÉA-összeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

A tagállamok azonban megkövetelhetik, hogy a 12. cikkben említett eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyok adólevonási jogukat csak az értékesítés időpontjában gyakorolják.”

9. Az említett irányelv 219. cikke értelmében:

„Számlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, vagy módosítja azt.”

10. A héairányelv 226. cikke az alábbiak szerint van megszövegezve:

„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:

[...]

3. a 214. cikkben említett HÉA-azonosítószám, amelynek felhasználásával az adóalany a termékértékesítéseket vagy a szolgáltatásnyújtásokat végezte;

[...]"

11. Ezen irányelv 239. cikkének szövege a következő:

„Ha a tagállamok élnek a 272. cikk (1) bekezdése első albekezdésének b) pontjában említett lehetőséggel, és nem látják el HÉA-azonosítószámmal azokat az adóalanyokat, akik nem végeznek semmilyen, a 20., 21., 22., 33., 36., 138. és 141. cikkben említett ügyletet, akkor a számlán az eladó, a beszerző vagy a szolgáltatás igénybevevője – ki nem adott – azonosítószámát egy másik, az érintett tagállamok által meghatározott adónyilvántartási számmal kell helyettesíteni.”

B – *A német jog*

12. A forgalmi adóról szóló 2005. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 2005, a továbbiakban: UStG)(3) 15. §-a (1) bekezdése első mondatának az alapügyben alkalmazandó szövege szerint a vállalkozó elzeteresen felszámított adóként levonhatja a törvény alapján azon termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után fizetendő adót, amelyet valamely más vállalkozó teljesített a vállalkozása számára. Egyébként e rendelkezés alapján az adólevonási jog gyakorlásának feltétele, hogy a vállalkozó rendelkezzen az UStG 14. és 14a. §-a szerint kiállított számlával, amelyen szerepel valamennyi, az UStG 14. §-ának (4) bekezdésében felsorolt adat.

13. Az elzeteresen felszámított adóösszegeket csak abban az adózási időszakban lehet levonni, amelyben fennáll e jog gyakorlásának az UStG 15. §-ának (1) bekezdése szerinti valamennyi anyagi jogi feltétele.

14. Az UStG végrehajtási rendelete (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) 31. §-a (5) bekezdésének az alapügyben alkalmazandó szövege szerint akkor javítható ki valamely számla, ha nem tartalmazza az UStG 14. §-ának (4) bekezdése vagy 14a. §-a szerinti valamennyi adatot, vagy a számlán szereplő adatok tévesek. Csak a hiányzó vagy téves adatokat kell a kifejezetten és egyértelműen a számlára hivatkozó dokumentumban közölni. Ennek során ugyanazok a formai és tartalmi követelmények érvényesek, mint az UStG 14. §-a esetében.

15. A hÉa téves vagy jogosulatlan feltüntetése esetén az UStG 17. §-ának (1) bekezdését kell megfelelően alkalmazni. E rendelkezés értelmében a számlajavításnak nincs visszaható hatálya, hanem arra az időszakra érvényes, amelyben a megrendelőnek átadják a javított számlát, illetve az adóbevételkiesés veszélyének elhárítását követően eleget tesznek a kijavítási kérelemnek.

16. A kérdést előterjesztő bíróság azt is kifejti, hogy amennyiben a számla bizonyos adatainak hiánya vagy pontatlansága miatt utasítják el az adólevonást, a levonási jog a számlák kijavításával keletkezhet a kijavítás időpontjában. Ebben az esetben a költségvetés számára végeredményben azonos marad a héabevétel. Ezzel szemben ennek következtében lehet a vállalkozó adó tartozása. Ha ugyanis csak évekkel később, például egy helyszíni ellenőrzés keretében tagadják meg az adólevonást, akkor az adózás rendjéről szóló törvény (Abgabenordnung) 233a. §-ának az alapügy idején hatályos szövege szerinti, utólagosan fizetendő késedelmi kamatok jelentős pénzügyi terheket eredményezhetnek.

II – Az alapügy tényállása

17. A Senatex GmbH (a továbbiakban: Senatex) textil-nagykereskedést működtet. A 2008–2011-es évekre vonatkozó adóbevallásában az általa a kereskedelmi képviselői számára fizetett jutalékok elszámolása, valamint egy reklámszakember számlái (a továbbiakban együtt: vitatott számlák) címén levonta az elzetiesen felszámított adót.
18. A Finanzamt Hannover-Nord (észak-hannoveri adóhatóság) 2013. február 11. és 2013. május 17. között helyszíni ellenőrzést végzett a Senatexnél a 2008–2011. évek vonatkozásában. E helyszíni ellenőrzés keretében megállapították, hogy az elzetiesen felszámított adó levonása érdekében bemutatott, vitatott számlák az UStG 15. §-ának (1) bekezdése és 14. §-ának (4) bekezdése értelmében nem voltak szabályosak. E számlákon ugyanis nem volt feltüntetve az érintett kereskedelmi képviselő, illetve a reklámszakember adószáma vagy hű-azonosítószáma, sem magukon a számlákon, sem az ahhoz csatolt dokumentumokban.
19. A Senatex 2013. május 2-án, tehát még az ellenőrzés ideje alatt helyesbítette a jutalékok elszámolását, kizárólag a 2009–2011. évre vonatkozóan, úgy, hogy azokat kiegészítette valamennyi érintett kereskedelmi képviselő hű-azonosítószámával. A reklámszakember számláit hasonló módon kijavították a 2009–2011. évek vonatkozásában.
20. E javítások ellenére a Finanzamt Hannover-Nord 2013. július 2-án a 2008–2011. évekre vonatkozóan módosított adómegállapító határozatokat hozott, amelyekben megállapítja, hogy a vitatott számlák címén 2009–2011-ben nem lehetett levonni az elzetiesen felszámított adót, mivel ezen adólevonás feltételei csak az elvégzett számlajavítás időpontjában, azaz 2013-ban álltak fenn, 2009–2011 között pedig nem.
21. A Senatex ezért e módosított határozatokkal szemben kifogást terjesztett elő. Egyébiránt a kifogással összefüggő eljárás során észlelte, hogy a 2008-as évre vonatkozóan nem állított ki javított számlákat a vitatott számlákhoz. Így tehát a Senatex 2014. február 11-én helyesbítette a jutalékok e 2008-as évre vonatkozó elszámolását, feltüntetve azon az érintett kereskedelmi képviselő hű-azonosítószámát. A reklámszakember számláit hasonló módon kijavították e 2008-as év vonatkozásában.
22. 2014. március 3-i határozatában a Finanzamt Hannover-Nord fenntartotta azt a jogi álláspontját, hogy az adólevonás feltételei a vitatott számlák tekintetében csak a számlák 2013., illetve 2014. évi kijavításával teljesültek. Véleménye szerint a számlajavításnak nem lehet a szolgáltatásnyújtás időpontjára visszaható, *ex tunc* hatálya.
23. 2014. március 5-én a Senatex keresetet terjesztett elő e határozat ellen a kérdést előterjesztő bíróság előtt. Úgy véli ugyanis, hogy az elvégzett számlajavításoknak a múlt, nevezetesen a 2008–2011. évekre visszaható hatálya van, mivel azokat a legutolsó közigazgatási határozat, azaz a 2014. március 3-i határozat előtt hajtották végre. Ezért tehát azt kéri, hogy a kérdést előterjesztő bíróság helyezze hatályon kívül a Finanzamt Hannover-Nord által hozott, a 2008–2011. évekre vonatkozó, módosított adómegállapító határozatokat.

III – Az elzeties döntéshozatalra előterjesztett kérdések

24. A Niedersächsisches Finanzgericht (alsószászországi tartományi adóügyi bíróság), mivel kételyei támadtak a Bíróság ítéleteinek, valamint a hűairányelv rendelkezéseinek értelmezésével kapcsolatban, az eljárást felfüggesztette, és elzeties döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette elő:

„1) A Bíróság által a 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítéletben (C-152/02, EU:C:2004:268) megállapított, az első számlakiállításhoz fűződő *ex nunc* hatályt a hiányos számla

kiegészítésének – a jelen ügyben szóban forgó – esete tekintetében viszonylagossá tette?e a Bíróság 2010. július 15-ii Pannon Gép Centrum ítélete (C-368/09, EU:C:2010:441) és Petroma Transports és társai ítélete (C-271/12, EU:C:2013:297) annyiban, amennyiben a Bíróság ilyen esetben végeredményben engedélyezni kívánta a visszaható hatályt?

2) Milyen minimumkövetelményeket kell támasztani a visszaható hatállyal érintett, javítható számlával szemben? Az eredeti számlának már tartalmaznia kell?e az adószámot vagy a héa?azonosítószámot, vagy az kés?bb is kiegészíthet? azzal a következménnyel, hogy fennmarad az eredeti számlán alapuló adólevonás?

3) Még megfelel? id?ben kerül?e sor a számla kijavítására akkor, ha csak azon kifogás tárgyában folytatott eljárás keretében kerül rá sor, amelyet az adóhatóság (módosító) határozatával szemben indítottak?”

IV – Elemzés

25. Els? és második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság valójában arra keresi a választ, hogy úgy kell?e értelmezni a héairányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, 179. cikkét és 226. cikkének 3. pontját, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szerepl?höz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egy számla kötelez?en feltüntetend? adatára, nevezetesen a héa?azonosítószámra vonatkozó javításnak nincs a múltra visszaható hatálya, és így az adólevonási jogot csak azon év tekintetében lehet gyakorolni, amelyben az eredeti számlát javították, arra az évre pedig, amikor e számlát kiállították, ez nem lehetséges.

26. Harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kívánja megtudni, hogy úgy kell?e értelmezni a héairányelvet, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek értelmében az adóalannyal szemben megtagadják a héalevonási jog gyakorlását, ha valamely számla kötelez? adattartalmára vonatkozó javításra azon határozat meghozatalát követ?en kerül sor, amely azért utasítja el a héalevonást, mert ezt az adatot eredetileg nem tüntették fel a számlán.

27. Az els? és második kérdés nyomán arra kell választ keresnünk, hogy a számla kijavításának milyen következményei vannak a levonási jog gyakorlásának id?pontjára nézve. A német szabályozás szerint ugyanis a számla kijavítása csak azon év tekintetében eredményezi a héalevonási jog gyakorlását, amelyben az eredeti számlát kijavították, arra az évre pedig, amikor ezt a számlát kiállították, ez nem lehetséges.

28. A német kormány szerint a héairányelv rendelkezéseib?l kit?nik, hogy a levonási jog csak két feltétel együttes fennállása esetén gyakorolható. Egyrészt ezen irányelv 167. cikke szerint levonási jognak kell keletkeznie, másrészt az adóalannak teljesítenie kell az irányelv 178. cikkében foglalt feltételeket, amelyek között szerepel, hogy olyan számlával kell rendelkeznie, amelyik megfelel az említett irányelv 220–236. és 238–240. cikkében foglaltaknak. Márpedig egy számla kijavítása esetén e két feltétel csak a kijavítás id?pontjában teljesül, és nem akkor, amikor az eredeti számlát kiállították. Ebb?l következ?en a levonási jogot csak a kijavítás id?pontjában lehet gyakorolni.

29. Nem osztom ezt a véleményt, mégpedig a következ? indokok alapján.

30. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonási jog a közös héarendszer alapelvét képezi, amely f?szabály szerint nem korlátozható, és amely a teljesített ügyleteket terhel? el?zetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül.(4) Az adólevonási jog tehát azonnali és összesített jelleg?. Egyébiránt, amint arra a Bíróság rendszeresen emlékeztet, az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse

valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hűa terhe alól. A közös hűarendszer ígý valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek fűszabály szerint maguk is hűakötelesek.(5)

31. A hűairányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. E jog keletkezésének anyagi feltételeit ezen irányelv 168. cikkének a) pontja sorolja fel. Az említett jog érvényesítéséhez ígý az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az említett irányelv értelmében vett adóalany legyen, másrészt pedig, hogy az adólevonási jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat előbb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa.(6)

32. Ami az adólevonási jog gyakorlásának szabályait illeti, azokat a hűairányelv 178. cikke sorolja fel. Ígý különösen az adóalanynak ezen irányelv 226. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie,(7) amelyen többek között fel kell tüntetni a hűa azonosítószámot.(8)

33. Az adóalany által teljesítendő ezen feltételeket a Bíróság „formai követelményeknek” minősítette.(9) Ezek nem a hűalevonási jog keletkezése érdekében teljesítendő feltételek, hanem olyanok, amelyek lehetővé teszik, hogy az adóhatóság a hűa beszedéséhez szükséges minden szükséges információhoz hozzájusson, valamint hogy az adócsalás elkerülése érdekében ellenőrzést végezzen.(10)

34. Abban az esetben, ha például az adóhatóság az ellenőrzése során a számla kiállításával kapcsolatos hibát vagy hiányosságot észlel, az adóalanynak lehetősége van kijavítani ezt a számlát azért, hogy levonási jogát gyakorolhassa. E lehetőség szerepel a hűairányelv 219. cikkében, amely kimondja, hogy „[s]zámlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, vagy módosítja azt”. A Bíróság megállapította azt is, hogy ez az irányelv nem tiltja a hibás számlák kijavítását.(11)

35. Mindezek után a kérdés az, hogy a hűalevonási jog tekintetében milyen időbeli hatálya van a számla kijavításának.

36. Ezzel összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság a Terra Baubedarf-Handel ítéletet (C-152/02, EU:C:2004:268), a Pannon Gép Centrum ítéletet (C-368/09, EU:C:2010:441), valamint a Petroma Transports és társai (C-271/12, EU:C:2013:297) ítéletet említi. Ami a két utolsó ítéletet illeti, igaz ugyan, hogy azok az adólevonási jog gyakorlása érdekében kijavított számlákra vonatkoznak, ezzel szemben nem foglalkoztak az ilyen kijavításnak az adólevonási jog gyakorlására vonatkozó időbeli hatályának kérdésével.

37. Ígý a Pannon Gép Centrum ítéletben (C-368/09, EU:C:2010:441) a kérdés az volt, hogy úgy kell-e értelmezni a hűairányelv rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek értelmében meg kell tagadni a hűalevonási jogot, ha az adóalany részére értékesített termékekre vagy nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó számla eredetileg olyan téves adatot tartalmazott, amelynek a későbbi javítása nem tartotta tiszteletben az alkalmazandó nemzeti szabályokban rögzített valamennyi feltételt.(12) A Bíróságnak tehát ítéletében azt kellett megállapítania, hogy lehetséges-e valamely számlának az adólevonási jog gyakorlása érdekében történő kijavítása, illetve hogy a tagállamok előírhatnak-e a hűairányelvben foglalt tartalmi és formai feltételeken felüli további feltételeket, az adott ügyben a javított számla folyamatos sorszámozását.(13) A Bíróság Petroma Transports és társai ítéletében (C-271/12, EU:C:2013:297) emlékeztetett arra, hogy a közös hűarendszer nem tiltja a hibás számlák helyesbítését, azonban megállapította, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben a számlák kiegészítését és helyesbítését célzó információkat azt követően nyújtották be, hogy az adóhatóság

meghozta a héalevonási jog megtagadásáról szóló határozatot, így e határozat meghozatala előtt az említett hatóság részére benyújtott számlákat még nem helyesbítették annak érdekében, hogy utóbbi biztosítani tudja a héa pontos beszedését és az ellenőrzését.(14) Meg kell tehát állapítani, hogy a Pannon Gép Centrum ítélet (C?368/09, EU:C:2010:441) és a Petroma Transports és társai ítélet (C?271/12, EU:C:2013:297) nem foglalt állást a tekintetben, hogy egy számla kijavításának van-e visszaható hatálya az adólevonási jog gyakorlása tekintetében.

38. Ami a Terra Baubedarf?Handel ítélethez (C?152/02, EU:C:2004:268) kapcsolódó ítélkezési gyakorlatnak a német kormány álláspontjának alátámasztását szolgáló alkalmazását illeti, úgy látom, hogy azt el kell vetni. Ebben az ítéletben ugyanis a Bíróság kimondta, hogy a héalevonási jogot azon bevallási időszak címén kell gyakorolni, amelynek során a 77/388/EGK hatodik irányelv(15) 18. cikkének (2) bekezdésében foglalt két feltétel teljesül.(16) Más szóval – tette hozzá a Bíróság – a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesíteni kell, és az adóalanynak rendelkeznie kell a számlával.(17) Márpedig ebben az ügyben a Terra Baubedarf?Handel GmbH nem rendelkezett a számlával akkor, amikor héalevonási jogát gyakorolta a számára tevékenysége körében nyújtott szolgáltatások után. Ezért tehát nem tudott kifizetést teljesíteni, és így nem fizette meg ezt a héát a levonási időszak alatt. A héát ebben az esetben nem lehetett úgy tekinteni, hogy az egy adott ügyletet terhel.(18) A Bíróság ezen indokra tekintettel megállapította, hogy a 77/388 hatodik irányelv 18. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében foglalt mindkét feltételnek teljesülnie kell annak érdekében, hogy tiszteltben tartsák azt az elvet, amely szerint az adólevonási jogot az elzeteresen teljesített ügyleteket terhel? valamennyi adó vonatkozásában azonnal kell gyakorolni.

39. A Terra Baubedarf?Handel ítélet (C?152/02, EU:C:2004:268) alapjául szolgáló ügy tehát különbözik a jelen üggyel, mivel a Senatex a Terra Baubedarf?Handel GmbH?val ellentétben rendelkezett a számlákkal az adólevonási joga gyakorlásakor, és elzeteresen megfizette a héát. Ez az adó tehát valóban a Senatex gazdasági tevékenysége körében elzeteresen teljesített ügyletet terhelte. Ezen ítéletre tehát véleményem szerint nem lehet hivatkozni a jelen ügyben azon állítás érdekében, hogy a Bíróság a számlajavítást követ?en megtiltotta volna a héalevonási jog visszaható hatályát.

40. Ezzel szemben úgy látom, hogy a Terra Baubedarf?Handel ítélet (C?152/02, EU:C:2004:268) az ellentétes álláspontot támasztja alá. Ezen ítélet 35. pontjában ugyanis a Bíróság megismétli az állandó ítélkezési gyakorlatot, amely szerint a héalevonási jog az elzeteresen teljesített ügyleteket terhel? valamennyi adó vonatkozásában azonnal érvényesül. A héairányelv 179. cikkének első albekezdése szerint tehát „[a]z adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetend? összes adó összegéből levonja azt a HÉA?összeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol”.

41. Az azonnali levonás célja többek között az, hogy biztosítsa a közös héarendszer semlegességét, és azt, hogy ne jelentsen az adóalanyok számára pénzügyi kockázatot az, hogy ezen adót teljesen vagy részben rájuk terhelik.(19) Emiatt kell a héairányelv 179. cikke szerint egybeesnie annak az időszaknak, amikor a termékértékesítésre vagy a szolgáltatásnyújtásra felszámították a héát, és így adólevonási jog keletkezett, azzal az időszakkal, amikor az adólevonási jogot gyakorolják. Ezen irányelv csupán egy ponton korlátozza ezt az elvet, nevezetesen, hogy a tagállamok kötelezhetik az ezen irányelv 12. cikke szerinti eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyokat, hogy adólevonási jogukat csak az értékesítés időpontjában gyakorolják,(20) itt azonban nem ez a helyzet.

42. Ha azt kellene megállapítani, hogy valamely számla kijavítása csak arra az időszakra eredményezi az adólevonási jog gyakorlását, amelyben erre a kijavításra sor került, arra az

id?szakra pedig – mint az alapügyben –, amikor a számlát kiállították és teljesítették, nem, ez ellentétes lenne azzal az elvvel, amely szerint ez a jog azonnali jellegű. Ezenfelül ez az adóalany számára nem elhanyagolható mértékű pénzügyi kockázatot is jelentene, mivel – ha az adóhatóság úgy véli, hogy a számla kijavítását megelőzően az adóalany nem gyakorolhatta a héalevonási jogot – késedelmi pótlék megfizetésére lehetne kötelezni, amint arról egyébként az adózás rendjéről szóló törvény rendelkezik, mégpedig akkor is, ha a tagállamnál semmilyen adóhiány nem jelentkezett, mivel a héabevétel végső soron ugyanannyi maradt.(21)

43. Nem vitatom ugyanakkor a számla jelentőségét a közös héarendszerben. Ez egy olyan bizonyíték, amely lehetővé teszi a hēa beszedését vagy levonását. Így egy termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást kiszámlázó vállalkozó hēas számlát állít ki, és a hēát az állam javára beszedi. Ugyanígy e számla teszi majd lehetővé a hēát megfizető adóalany számára, hogy ezt bizonyítsa, és így az adót levonhassa. Pontosabban a hēa-azonosítószám által, hogy azonosítja az érintett adóalanyt, lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy könnyebben beszedhesse a hēát, valamint hogy ellenőrizhesse az ügyletek valóságát az adócsalás elleni küzdelem érdekében.

44. Egyébiránt, amint azt a Bíróság többször megállapította, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az elzárva felszámított hēa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha egyes formai követelményeknek nem is tesznek eleget az adóalanyok.(22) Ez az ítélezési gyakorlat annál inkább köt minket a jelen ügyben, hogy a hēa-azonosítószám kihagyását az adóalany pótolta, és a számlákat kijavította, betartva ezzel az uniós jogban előírt formai követelményeket is.

45. E tekintetben a tagállamok kötelesek ellenőrizni az adóalanyok bevallásait, és ellenőrizni valamennyi releváns dokumentumot az adó összegének kiszámolása vagy az ügyletek valóságának ellenőrzése érdekében, és semmi akadály nincs annak, hogy szankcionálják ezen formai követelmények megsértését. Az így kiszabott elrettentő jellegű szankció célja ugyanis a hēairányelvben szabályozott kötelező adatok számlán való feltüntetésére vonatkozó kötelezettség érvényesülésének biztosítása, amely nagyobb fokú gondosságra ösztönözné az adóalanyt a jövőre nézve, és lehetővé tenné az adatok feltüntetésének elmulasztása, illetve az e számla kijavításához szükséges helyesbítés nyomán keletkezett adminisztratív költségek figyelembevételét.(23) A tagállamok ugyanakkor e hatáskörüket kötelesek az uniós jog, különösen az arányosság elve tiszteletben tartásával gyakorolni.

46. A tárgyaláson a német kormány jelezte, hogy a levonási jog későbbi érvényesíthetősége, valamint a mulasztó adóalannal szemben késedelmi pótlék kiszabása – amint az az alapügyben történt – szankciónak tekintendő. Mindazonáltal úgy vélem, hogy ez a szankció nincs figyelemmel az arányosság elvére. A számlán feltüntetendő kötelező adatok, és köztük a hēa-azonosítószám ugyanis azt a célt szolgálják, hogy az adóhatóság pontosan beszedhesse a hēát, és az adócsalás elkerülése érdekében lehetővé tegye az ellenőrzést. Márpedig a tárgyaláson kifejtettek szerint nem látom, hogy ilyen esetben az adóhatóság miként tud különbséget tenni a jóhiszemű adóalany és az adócsaló között. Egyébként az adócsaló számára egyszerűbb, ha hamis hēa-azonosítószámot ír a számlára, arra számítva, hogy bevallása átcsúszik az ellenőrzésen, mint hogy egyáltalán nem tüntet fel azonosítószámot, ami – éppen ellenkezőleg – felkelti az adóhatóság figyelmét, és ellenőrzést von maga után. Márpedig képzeljünk el egy jóhiszemű adóalanyt, akinek a bevallásában szereplő számlája nem tartalmazza a hēa-azonosítószámot. Ezt az adóalanyt az adóhatóság nagy valószínűséggel ellenőrzés alá vonná, és ugyanabban a helyzetben találná magát, mint a Senatex, vagyis adólevonási jogát csak később érvényesíthetné, és késedelmi pótlékot kellene fizetnie, ami nem elhanyagolható pénzügyi következménnyel jár. Számomra úgy tűnik, hogy egy ilyen rendszerből hiányzik a jogbiztonság, és az nem alkalmas az adócsalás elleni hatékony küzdelemre. Ráadásul azt eredményezi, hogy ugyanolyan módon

szankcionálják a jóhiszemű adóalanyt, mint az adócsalót.

47. Úgy gondolom, hogy a visszaélések elkerülése érdekében a tagállamok olyan intézkedésekre is rendelkezhetnek, amelyek időben korlátozzák a helyesbítő számlák benyújtásának lehetőségét. Ez elvezet minket a kérdést elterjesztő bíróság harmadik kérdéséhez, amelyben arra kér választ a Bíróságtól, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvet, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek értelmében az adóalannal szemben megtagadják a héalevonási jog gyakorlását, ha valamely számla kötelező adattartalmára vonatkozó javításra azon határozat meghozatalát követően kerül sor, amely azért utasítja el a héalevonást, mert ezt az adatot eredetileg nem tüntették fel a számlán.

48. A héairányelv nem rendelkezik olyan intézkedések bevezetéséről, amelyek határidőt állapítanak meg annak érdekében, hogy a hibás vagy hiányos számlák kijavítását időben korlátozzák. Következésképpen úgy vélem, hogy az ilyen intézkedésekre a tagállamoknak kell rendelkezniük nemzeti jogukban. A tagállamoknak meg kell róla győzdnük, hogy a bevezetett intézkedések tiszteletben tartják az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.

49. A jelen ügyben az, hogy az adólevonási jog gyakorlását megtagadó adóhatósági határozatot követően megtiltanak minden javítást, túlzónak tűnhet, és így a gyakorlatban lehetetlenné teheti vagy túlságosan megnehezítheti e jog gyakorlását.

50. Némely esetben ugyanis – az adócsalás esetét figyelmen kívül hagyva – lehetséges, hogy csak a módosított adómegállapító határozat meghozatalának szakaszában szerez tudomást az adóalany a számla kötelező adattartalmát érintő kihagyásról vagy hibáról. A határozatot, így a módosított adómegállapítást követően valamennyi kijavítás megtiltása azt eredményezné, hogy egyszerre elutasítanak minden hibás vagy hiányos számlát érintő javítást. Ez azzal a súlyos következménnyel járna, hogy megfosztanák az adóalanyt a levonási jogtól, amely olyan alapvető jog, amely lehetővé teszi az adósemlegesség elvének biztosítását, ráadásul úgy, hogy a hiba vagy hiány gyakran a számla kiállítójától, azaz a termék értékesítőtől vagy a szolgáltatás nyújtójától eredhet.

51. Úgy vélem tehát, hogy a Petroma Transports és társai ítéletet (C-271/12, EU:C:2013:297) e kérdés tekintetében nagymértékben árnyalni kell.(24)

52. A fenti megfontolások összességére tekintettel úgy vélem, hogy a héairányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, 179. cikkét és 226. cikkének 3. pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egy számla kötelezően feltüntetendő adataira, nevezetesen a hűségazonosítószámra vonatkozó javításnak nincs a múltba visszaható hatálya, és így a héalevonási jogot csak azon év tekintetében lehet gyakorolni, amikor az eredeti számlát kijavították, arra az évre pedig, amikor a számlát kiállították, ez nem lehetséges. Ezzel összefüggésben a tagállamok rendelkezhetnek a kötelező adattartalom feltüntetésének hiányát szankcionáló intézkedésekre is, feltéve hogy azok tiszteletben tartják az arányosság elvét, valamint olyan intézkedésekre is, amelyek időben korlátozzák a hibás vagy hiányos számla kijavításának lehetőségét, ha azokat ugyanúgy kell alkalmazni az adózás területén fennálló, belső jogon alapuló jogokra és az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (egyenértékűség elve), és ha azok a gyakorlatban nem teszik lehetetlenné vagy nem nehezítik meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (tényleges érvényesülés elve).

V – Véggövetkeztetések

53. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság a Niedersächsisches Finanzgericht (alsószászországi tartományi adóügyi bíróság) által elterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, 179. cikkét és 226. cikkének 3. pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egy számla kötelezően feltüntetendő adatára, nevezetesen a hűségazonosítószámra vonatkozó javításnak nincs a múltra visszaható hatálya, és így az ezen adó levonásához való jogot csak azon év tekintetében lehet gyakorolni, amikor az eredeti számlát kijavították, arra az évre pedig, amikor e számlát kiállították, ez nem lehetséges.

Ezzel összefüggésben a tagállamok rendelkezhetnek a kötelező adattartalom feltüntetésének hiányát szankcionáló intézkedésekkel, feltéve hogy azok tiszteletben tartják az arányosság elvét, valamint olyan intézkedésekkel is, amelyek időben korlátozzák a hibás vagy hiányos számla kijavításának lehetőségét, ha azokat ugyanúgy kell alkalmazni az adózás területén fennálló, belső jogon alapuló jogokra és az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (egyenértékesség elve), és ha azok a gyakorlatban nem teszik lehetetlenné vagy nem nehezítik meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (tényleges érvényesülés elve).

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – HL L 347., 1. o., a továbbiakban: héairányelv.

3 – BGBl. 2005 I, 386. o.

4 – Lásd: PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

5 – Lásd: PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 – Lásd: PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

7 – Lásd: az említett irányelv 178. cikkének a) pontja.

8 – Lásd: a héairányelv 226. cikkének 3. pontja.

9 – Lásd: Collée-ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 25. pont); Polski Trawertyn ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107, 41. pont); PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 29. pont).

10 – A tagállamok által a hűség pontos beszédése és az adócsalás elkerülése érdekében előírt egyéb kötelezettségek tekintetében lásd: Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 49. és 50. pont); VSTR ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 44. és 45. pont).

11 – Pannon Gép Centrum ítélet (C-368/09, EU:C:2010:441, 43–45. pont); Petroma Transports és társai ítélet (C-271/12, EU:C:2013:297, 34. pont).

12 – Lásd: ezen ítélet 36. pontja.

13 – Lásd: az említett ítélet 42–45. pontja.

14 – Lásd: az említett ítélet 21., 34. és 35. pontja.

15 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

16 – E rendelkezés helyébe lépett a héairányelv 179. cikkének első albekezdése.

17 – Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268, 34. pont).

18 – Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268, 35. pont).

19 – A héakülönbözet következtében időszakra történő átvitelét illetően lásd: Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 – Lásd: a héairányelv 179. cikkének második albekezdése.

21 – Lásd: az elzáró döntéshozatalra utaló határozat 5. pontja.

22 – Lásd: Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 50. és 51. pont); Polski Trawertyn ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107, 43. pont). Az adóalanyként folytatott tevékenység megkezdésének bejelentésére vonatkozó kötelezettség tekintetében lásd még: Dankowski-ítélet (C-438/09, EU:C:2010:818, 33–36. pont), valamint a fordított adózási eljárás hatálya alá tartozó ügyleteket érintő számviteli és bejelentési szabálytalanságok tekintetében: Ecotrade-ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 63. pont).

23 – Ezzel kapcsolatban megjegyzem, hogy több tagállam rendelkezik ilyen bírságról (lásd a belga héatörvénykönyv 70. cikkét, a hozzáadottértékadóóról szóló luxemburgi törvény 77. cikkét, továbbá a francia általános adótörvénykönyv 1737. cikkét).

24 – A Bíróság ebben az ítéletben kimondta, hogy „a közös héarendszer nem tiltja a hibás számlák helyesbítését. Így amikor a héalevonási jog gyakorlásához szükséges valamennyi anyagi jogi feltétel teljesült, és az érintett hatóság határozatának meghozatala előtt az adóalany a hatósághoz benyújtja a helyesbített számlát, a szabály szerint nem tagadható meg vele szemben a jog gyakorlása azzal az indokkal, hogy az eredeti számla hibás volt” (34. pont, dőlt betűvel való kiemelés tőlem).