

62016CC0374  
NILS WAHL

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2017. július 5. ( 1 )

C?374/16. és C?375/16. sz. egyesített ügyek

RGEX GmbH, felszámolás alatt, képviseli: Rochus Geissel felszámoló

kontra

Finanzamt Neuss (C?374/16)

és

Finanzamt Bergisch Gladbach

kontra

Igor Butin (C?375/16)

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közös hozzáadottértékadó?rendszer ? 2006/112/EK irányelv ? A 178. cikk a) pontja ? Adólevonási jog ? A gyakorlás feltételei ? A 226. cikk 5. pontja ? A számlákon el?írt adatok ? Az adóalany címe ? Az el?zetesen felszámított adó levonására vonatkozóan el?írt feltételek jóhiszem? teljesítése ? Jogszabály kikerülése vagy joggal való visszaélés ? Nemzeti eljárások ? A tényleges érvényesülés elve”

## I. Bevezetés

### 1.

A jelen ügyek a hozzáadottérték?adóra (a továbbiakban: héa) vonatkozó uniós szabályok értelmezésével kapcsolatban két kérdést vetnek fel.

### 2.

Az els? kérdés arra irányul, hogy a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) ( 2 ) 226. cikkének 5. pontjában rögzített, az adóalany címének a számlán való feltüntetésére vonatkozó követelményt hogyan kell értelmezni. A kérdést el?terjeszt? bíróság – a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) két különböz? tanácsa – arra kíván választ kapni, hogy a „cím” fogalmát úgy kell-e értelmezni, hogy ez az a hely, ahol az adóalany a gazdasági tevékenységét végzi, vagy pedig elegend? pusztán az, ha az adóalany az adott címen elérhet?.

### 3.

A második el?terjesztett kérdés az, hogy az adóalany érvelhet-e úgy, hogy a számla formai

helyességét illetően jóhiszemű volt, ha a hatóság megállapítja, hogy a szóban forgó számlák kiállítója az elzárva felszámított hea levonására irányuló csalási vagy visszaélési ügyben érintett, és amennyiben igen, akkor milyen eljárások keretében érvelhet így.

## II. Jogi háttér

### A. Az uniós jog

4.

A héairányelv 168. cikke szerint:

„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 HÉÁ;

[...].”

5.

A héairányelv C/375/16. sz. ügy tényállásának időpontjában alkalmazandó 178. cikke szerint: ( 3 )

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

a)

a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...].”

6.

A héairányelv 226. cikke szerint:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[...]

5)

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

[...].”

### B. A nemzeti jog

7.

Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; a továbbiakban: UStG) 14. §a szerint:

„(1)

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

[...]

(4)

A számlán kötelezően fel kell tüntetni a következő adatokat:

1.

az eladó és a vevő teljes neve és címe;[...]"

8.

Az UStG 15. §a szerint:

„(1)

A vállalkozó elzárva felszámított adóként a következő összegeket vonhatja le:

1.

a törvény alapján azon termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő adót, amelyet valamely más vállalkozó teljesített a vállalkozása részére. Az adólevonási jog gyakorlásának feltétele, hogy a vállalkozó rendelkezzen a 14. és 14a. § szerint kiállított számlával."

9.

Az Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvény, a továbbiakban: AO) 163. §a szerint:

„Az adók alacsonyabb összegben állapíthatók meg, és egyes adóalapnövelő tényezők az adómegállapítás során figyelmen kívül hagyhatók, ha az adó kivetése az egyedi esetben fennálló helyzet alapján méltánytalan lenne. [...]"

10.

Az AO 227. §a szerint:

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

### III. A tényállás, az eljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

#### A. A C-374/16. sz. ügy

11.

Az RGEX GmbH korlátolt felelsségű társaság, amely gépjárművekkel kereskedett. E 2007-ben alapított társaság 2015 óta felszámolás alatt áll. Az RGEX egyedüli tagja és ügyvezetője Rochus Geissel volt, aki a társaságot jelenleg felszámolóként képviseli.

12.

A 2008-ra vonatkozó forgalmiadóbevallásában a RGEX többek között adómentes Unión belüli gépjárműértékesítéseket és az EXTEL GmbH-től beszerzett 122 darab járműhöz kapcsolódó 1985443,42 euró összegű héát vallott be.

13.

Az illetékes Finanzamt (adóhivatal, Németország) nem fogadta el az RGEX adatait, és a 2010. augusztus 31-án kelt határozatával két forgalmiadóellenőrzés megállapításainak megfelelően állapította meg a 2008. évi héát. A forgalmiadómentesként bevallott, Unión belüli, Spanyolországba irányuló gépjárműértékesítések tekintetében megállapították, hogy azok adókötelesek azon az alapon, hogy az érintett járműveket nem szállították Spanyolországba, hanem azokat belföldön értékesítették. Az EXTEL számlái alapján levonni kívánt heaösszegeket nem vonhatóknak minősítették, mert az EXTEL esetében a számlázási címén székhellyel nem rendelkező „fiktív cégről” volt szó.

14.

Az RGEX e határozattal szemben elterjesztett panaszát elutasították. Ezt követően az RGEX a hatáskörrel rendelkező Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország) előtt támadta meg a határozatot.

15.

A Finanzgericht (pénzügyi bíróság) a keresetet jelentős részben mint megalapozatlant elutasította. Azt állapította meg, hogy az EXTEL számláin az általa feltüntetett cím ugyan az EXTEL székhelye, ennek esetében azonban „postafiókszékhelyről” van szó. E címen az EXTEL-t csak postai úton lehetett elérni. Habár a címen könyvelőiroda működött, az EXTEL ott semmilyen kereskedelmi tevékenységet nem folytatott. A Finanzgericht (pénzügyi bíróság) az RGEX állítólagos bizalomvédelmi szempontokon alapuló érveit is elutasította. Álláspontja szerint az UStG 15. §-a nem írja elő az adólevonás feltételeinek teljesülésével kapcsolatos jóhiszeműség védelmét. Következésképpen a bizalomvédelmi szempontok legfeljebb csak az AO 163. és 227. §-a szerinti méltányossági intézkedés keretében vehetők figyelembe.

16.

Az RGEX a pénzügyi bíróság ítéletével szemben fellebbezést nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság). A bíróság az uniós jog helyes értelmezésével kapcsolatos kételyei miatt úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzetes döntéshozatalra a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1)

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

2)

A tényleges érvényesülés követelményére tekintettel ellentétes-e [a héairányelv] 178. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontjával az olyan nemzeti gyakorlat, amely csak az adómegállapítási eljáráson kívüli külön méltányossági eljárás keretében veszi figyelembe a vevőnek, illetve megrendelőnek az adólevonás feltételeinek teljesülésével kapcsolatos jóhiszeműségét? Hivatkozható-e tekintetben [a héairányelv] 178. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontja?”

B. A C-375/16 ügy

17.

I. Butin, aki Németországban autókereskedést üzemeltet, egy vállalkozástól – a továbbiakban: Z-től – beszerzett és viszonteladásra szánt több járműre vonatkozó számlák alapján elzetesen felszámított héát helyezett levonásba. Mivel Z kizárólag az interneten működik, I. Butin vagy munkavállalói részére a járműveket néha abban az utcában adta át, ahol Z társasági székhellyel rendelkezett – noha az autókereskedést nem arról a címről üzemeltette –, néha pedig a vasútállomás eludvarához hasonló nyilvános helyen.

18.

Az I. Butin vonatkozásában lefolytatott adóellenőrzés során az adóellenőr arra a megállapításra jutott, hogy a Z által kiállított számlákon feltüntetett elzetesen felszámított adó nem vonható le, mivel a Z által ezeken a számlákon megjelölt szállítói cím hibás. Ezen a címen semmi nem utal vállalkozás jelenlétére: ez a cím pusztán postafiókcímként szolgál, ahonnan Z pusztán a postát veszi fel. Az adóellenőrzés állítása szerint Z nem rendelkezik állandó telephellyel Németországban.

19.

Az illetékes adóhivatal osztotta ezt az álláspontot, és 2013. szeptember 13-án a 2009–2011. adóévek vonatkozásában módosította a héamegállapításait. 2013. október 1-jei végzésével elutasította I. Butinnak az adó AO 163. §-a szerinti méltányossági alapon való eltérő megállapítására vonatkozó kérelmét.

20.

A Finanzgericht (pénzügyi bíróság) – amely előtt I. Butin megtámadta az adóhivatal határozatát – helyt adott a keresetnek. A bíróság arra az álláspontra helyezkedett, hogy a cím – UStG 14. §-a (4) bekezdése első mondatának 1. pontjában előírt – számlán való feltüntetése nem jelenti azt, hogy az üzleti tevékenységeknek is ezen a helyen kell folyniuk. A bíróság megállapította, hogy a technológiai fejlődésre és az üzleti gyakorlatok változására tekintettel a jelenlegi nemzeti ítélkezési gyakorlat idejéért múlt. Ezenfelül a pénzügyi bíróság megállapította, hogy a kereset a méltányosságon alapuló eltérő adómegállapításra vonatkozó másodlagos követelést illetően is

kell?en megalapozott. Álláspontja szerint I. Butin minden t?le észszer?en elvárható lépést megtett Z vállalkozási jogállásának és a számlák tartalma pontosságának az ellen?rzése érdekében.

21.

Az adóhivatal fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság). Ez a bíróság az uniós jog helyes értelmezésével kapcsolatos kételyeire tekintettel úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és el?zetes döntéshozatalra a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1)

Az adóalany azon címének feltüntetését feltételezi?e [a héairányelv] 226. cikkének 5. pontja, amelyen az adóalany a gazdasági tevékenységét végzi?

2)

Amennyiben az els? kérdésre adott válasz nemleges:

a)

Kielégíti?e a [héairányelv] 226. cikkének 5. pontja szerinti cím feltüntetését egy postafiókcím feltüntetése?

b)

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

3)

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

C. A Bíróság el?tti eljárás

22.

A Bíróság elnöke a 2016. július 22?i végzésében az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélethozatal céljából egyesítette a C?374/16 és a C?375/16 ügyeket.

23.

Írásbeli észrevételeket Igor Butin, a német és osztrák kormány, valamint a Bizottság terjesztett el?.

IV. Elemzés

A. El?zetes észrevételek

24.

Mindenekel?tt emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a

levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő, esedékes vagy megfizetett hűa terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös hozzáadottértékadórendszer alapját képező semlegesség elve biztosítja minden hűaköteles gazdasági tevékenység adózását illetően a tökéletes semlegességet, bármilyen is e tevékenységek célja vagy eredménye. ( 4 ) Ez az elv a hűával kapcsolatos ügyekben az egyenlő bánásmód elvének tükröződése. ( 5 )

25.

A hűairányelv 168. cikkének a) pontja felsorolja az elzetsen felszámított adó levonásának anyagi jogi feltételeit. E jog gazdasági szereplők általi gyakorolhatósága érdekében három feltételt kell teljesíteni. Először is, az érdekelt félnek az említett irányelv értelmében adóalanynak kell lennie. Másodszor, az e jog gyakorolhatóságát illetően alapul vett termékeket és szolgáltatásokat az adóalanynak a saját adóköteles értékesítési ügyleteihez kell felhasználnia. Harmadszor pedig, a beszerzett árukat és az igénybe vett szolgáltatásokat egy másik adóalanynak kell biztosítani. ( 6 )

26.

A levonási jog alaki követelményeit illetően a hűairányelv 178. cikkének a) pontja előírja, hogy az adóalany az ezen irányelv XI. címe 3. fejezete 3–6. szakaszával összhangban kiállított számlával kell rendelkeznie. ( 7 ) Ezen rendelkezések közül az irányelv 226. cikke a jelen eljárás szempontjából különösen releváns: a számlán feltüntetendő adatok listáját tartalmazza. A listán szereplő ötödik elem „az adóalany és a vevő teljes neve és címe”.

27.

Az elzetsen felszámított adó levonásának anyagi jogi feltételei nem képezik a jelen eljárás tárgyát. Az elzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések kizárólag az adólevonási jog alaki követelményeinek teljesülésére vonatkoznak, két szempontból. Először is a kérdést előterjesztő bíróság a hűairányelv 226. cikkének értelmében vett „cím” fogalmának értelmezését kéri. Másodszor, abban az esetben, ha a Bíróság e fogalmat olyan címként értelmezné, ahol a termékek értékesítése vagy a szolgáltatások nyújtója gazdasági tevékenységét végzi, a kérdést előterjesztő bíróság arra kíván választ kapni, hogy az adóalany milyen körülmények esetén hivatkozhat mégis a jóhiszeműségére a hűairányelv 226. cikkének 5. pontjában rögzített feltételek teljesítését illetően.

B. A C-374/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdésről és a C-375/16. sz. ügyben előterjesztett első két kérdésről

28.

A C-374/16 ügyben előterjesztett első kérdésével és a C-375/16 ügyben előterjesztett első két kérdésével – amelyeket együttesen vizsgállok meg – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a hűairányelv 226. cikkének 5. pontjával ellentétese az olyan nemzeti szabályozás, amely a hűalevonás jogát ahhoz a feltételhez köti, hogy a számla azt a címet jelölje meg, amelyen a számla kiállítója gazdasági tevékenységét végzi.

29.

Az elzetes döntéshozatalra utaló végzés szerint ugyanis az UStG – a nemzeti bíróságok általi hagyományos értelmezés szerint – előírja, hogy a számlán szereplő „cím” az a cím legyen, amelyen a kibocsátó az üzleti tevékenységét folytatja. Az ítélezési gyakorlat alapján az

alapeljárásban úgy ítélték meg, hogy két vállalkozás számlái sértik az UStG-t, mivel a kiállító pusztán postafiókcímet tüntetett fel. Következésképpen a vállalkozónak az alapeljárások felpereseihez hasonló ügyfelei a felperesek által kiállított számlák alapján nem voltak jogosultak az elzáróan felszámított adó levonására.

30.

Az általam később kifejtett okokból úgy vélem, hogy a héairányelv 226. cikkének 5. pontjával ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a héalevonás jogát ahhoz a feltételhez köti, hogy a számla azt a címet jelölje meg, amelyen a számla kiállítója a gazdasági tevékenységét végzi.

1. Bizonyos lényeges elvek

31.

Elzáró is – az állandó ítélezési gyakorlatból ered – bizonyos fontos elvek biztosítják azt a háttérrel, amelynek alapján a „cím” fogalmát meg kell vizsgálni.

32.

A Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint a héalevonási jog a héairányelvvel létrehozott héarendszer központi eleme, következésképpen f szabály szerint nem korlátozható. ( 8 ) Az elzáróan felszámított héa levonása lehetséges, ha a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesznek eleget az adóalanyok. Közelebbre a Bíróság megállapította, hogy egy olyan számla birtoklása, amely tartalmazza a héairányelv 226. cikkében elírt elemeket, a héalevonáshoz való jog alaki, és nem tartalmi feltételének minősül. ( 9 )

33.

Emellett a héairányelv 226. cikke pontosítja, hogy az említett irányelv rendelkezéseinek sérelme nélkül a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag a korábban említett cikkben szereplő adatokat kell kötelezően feltüntetni. Az állandó ítélezési gyakorlat szerint a tagállamok a héalevonási jog gyakorlását ennél fogva nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan feltételek tiszteletben tartásához, amelyeket a héairányelv rendelkezései kifejezetten nem írnak el. ( 10 )

34.

A fent említett ügyekben a Bíróság a héaszabályok értelmezésével kapcsolatban rendszeresen realista és pragmatikus megközelítést alkalmazott, ahelyett hogy formalistább értelmezést követett volna. Ez a megközelítés látszólag ellentétes az olyan nemzeti rendelkezésekkel, amelyek nem pusztán a számlán szereplő „cím” követelményét értelmezik különösen szigorúan és formalista módon, hanem e követelmény teljesítésének elmulasztásához messzemenő következményeket füz.

2. A héairányelv 226. cikke 5. pontjának nyelvtani értelmezéséről

35.

Másodszor, ahogyan arra a Bizottság rámutatott, a héairányelv szövegében semmi nem támasztja alá e követelmény ilyen szigorú értelmezését.

36.

E fogalom szokás szerint ( 11 ) mindegyik címtípusra, köztük a „postafiókcímre” is vonatkozik, feltéve hogy az adott személy e címen ténylegesen elérhet?.

37.

Az adóalany meghatározását illet?en a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésében alkalmazott tág megfogalmazás ( 12 ) is szintén ezt az álláspontot támasztja alá.

3. A héairányelv 226. cikke 5. pontjának teleológiai értelmezésér?l

38.

Harmadszor, és ami még fontosabb, a „cím” fogalmának szigorú értelmezése a számla héarendszerben betöltött funkciójára tekintettel nem indokolt.

39.

Ahogyan a Bíróság rámutatott, a számla a gazdasági ügyletet testesíti meg és lehet?vé teszi, hogy az illetékes adóhatóság ellen?rizhesse el?ször a számla kiállítója által fizetend? adóösszeg megfizetését és bevallását, másodsor pedig a termékeket vagy szolgáltatások adóalany címettségének héalevonási joga fennállását. ( 13 ) Ezen adóalany számára a számla, mint olyan, az el?zetesen felszámított héa levonásához való joga igazolásának alapvet? eszköze.

40.

A héairányelv 226. cikkének 5. pontjában meghatározott, a kiállító címének a számlán való feltüntetésére vonatkozó kötelezettséget a számla kett?s funkciójára tekintettel kell értelmezni. A számla kiállítója címének – a nevével és héaazonosító számával együtt való – feltüntetése az adott gazdasági ügyletnek és a konkrét gazdálkodónak, azaz a számla kiállítójának az összekapcsolását szolgálja. ( 14 ) Más szóval lehet?vé teszi a számla kiállítójának azonosítását.

41.

Ez az azonosítás alapvet? fontosságú az adóhatóságok számára annak érdekében, hogy el tudják végezni a szükséges ellen?rzéseket annak igazolására, hogy a héa összegét bevallották és megfizették?e. ( 15 ) Ezzel szemben az azonosítás az adóalany számára annak ellen?rzését is lehet?vé teszi, hogy a kiállító a héaszabályok szempontjából adóalany?e.

42.

Ennek alapján nem oszthatom az osztrák és a német kormány által kifejtett azon álláspontot, amely szerint a számlán megjelölt címen a tényleges gazdasági tevékenységek fennállása vagy a vállalkozó üzleti tevékenységének e címen való kézzelfogható jelenléte szükséges a számla kiállítójának megfele? azonosításához és a vele történ? kapcsolatfelvételhez. A héairányelv 226. cikkével összhangban ugyanis a számlán számos más, az említett célt szolgáló elemet kell feltüntetni. Ezen elemek között a termékek értékesít?jének vagy a szolgáltatások nyújtójának a héaazonosító?száma kiemelt jelent?séggel bír. A héaazonosító?számot a hatóságok könnyen ellen?rizhetik. Ezenfelül e szám érvényességét is – többek között online – bárki ellen?rizheti.

43.

Nem szabad elfelejteni, hogy a héaazonosító szám megszerzése érdekében a vállalkozásoknak olyan regisztrációs eljárást kell lefolytatniuk, amelynek keretében helyi héaregisztációs

formanyomtatványt és igazoló dokumentumokat kell benyújtaniuk. A héaszabályok alapján a tagállamok bizonyos adatokat kötelesek tárolni. ( 16 ) A tagállamoknak ezért számos különféle információt kell összegyűjteniük az összes olyan gazdálkodóról, aki héaazonosítószámot kapott. ( 17 ) Egyértelmű, hogy nem – kizárólag vagy kifejezetten – a számlán szereplő címet kell megvizsgálniuk a kiállító azonosításához és annak meghatározása érdekében, hogy a kiállítóval hogyan vehető fel a kapcsolat.

#### 4. Értelmezés a jelenlegi körülmények között

44.

Negyedszer, a gazdasági tevékenységeknek a számlán megjelölt címen történő gyakorlására (vagy ettől eltérően az említett címen telephellyel való rendelkezésre) vonatkozó kötelezettség – ahogyan arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutatott – nem meggyőző, tekintettel arra, hogy napjainkban a vállalkozások megszervezésének és a gazdasági tevékenységek folytatásának sokféle módja létezik. Ez a gazdaságban többek között az elektronikus kereskedelem, az irodamegosztás és a távmunka következtében napjainkban bekövetkezett változásokra tekintettel különösen igaz.

45.

E fejleményeket szem előtt tartva időnként nehéz valamely gazdasági tevékenységet egy adott helyhez kötni. Ahogyan arra I. Butin az írásbeli észrevételeiben rámutat, napjainkban a termékek internetes platformon történő beszerzésével és viszonteladásával foglalkozó vállalkozás egy számítógéppel és internetcsatlakozással lényegében a világ bármely részéről üzemeltethető.

46.

Ennek megfelelően a gazdasági tevékenységeknek a számlán megjelölt címen való gyakorlására (vagy e címen telephellyel való rendelkezésre) vonatkozó követelmény problematikus volna az olyan vállalkozásokra tekintetében, amelyek üzleti tevékenységüket (teljes mértékben vagy nagyrészt) nem egyetlen meghatározott helyről végzik.

47.

Nem állítható, hogy az üzlethelyiségnek egy bizonyos helyről való „elkülönülése” olyan új jelenség, amelyet az uniós jogalkotó nem vett figyelembe a jelenleg hatályos héairányelvben. A héairányelvet 2006-ban, amikor a digitalizáció folyamata immár mély nyomot hagyott az Európai Unió gazdaságán, átdolgozták. A szóban forgó irányelv számos rendelkezése olyan kérdésekkel foglalkozik, mint például az elektronikus hírközlés és az elektronikus eszközökkel nyújtott elektronikus szolgáltatások. ( 18 )

#### 5. A Bíróság korábbi ítélezési gyakorlata alapján történő értelmezés

48.

Ötödször, ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság maga is megjegyzi, az UStG „hagyományos” értelmezése láthatóan nehezen egyeztethető össze a Bíróság közelmúltbeli ítélezési gyakorlatával, közelebbről pedig a PPUH Stehcamp ítélettel ( 19 ).

49.

Abban az ügyben a Bíróság megállapította, hogy az adóalany levonhatta a héát az általa kiállított olyan számlák alapján, amelyek miatt a nemzeti bíróság nem létező gazdasági szereplőnek

tekintette. Az ügy tényállásának vizsgálata során a nemzeti bíróság megjegyezte, hogy a cégjegyzékben a vállalkozó székhelyeként megjelölt épület „megrongálódott” állapotban volt. A Bíróság álláspontja szerint ugyanakkor az, hogy a társaság székhelyén nem lehetett gazdasági tevékenységet végezni, „nem [zárta] ki azt, hogy e tevékenység a székhelytől eltérő más helyeken történjen”. A Bíróság hozzátette, hogy „[k]ülönösen, amennyiben a szóban forgó tevékenység több, egymást követő értékesítés keretében megvalósított termékértékesítésekből áll, e termékek első vevője és viszonteladója szorítkozhat arra, hogy az első eladónak azt az utasítást adja, hogy a szóban forgó termékeket közvetlenül a második vevőnek szállítsa [...] anélkül, hogy szükségszerűen maga is rendelkezne olyan tárolási és szállítási eszközökkel, amelyek nélkülözhetetlenek a szóban forgó termékek értékesítéséhez”. ( 20 )

50.

Az ítélet azt az álláspontot támasztja alá, hogy a héalevonási jognak a termékek vevője vagy a szolgáltatás igénybevevője általi gyakorlása szempontjából nem követelmény, hogy a gazdasági tevékenységeket a számlán megjelölt címen végezzék. Elegendő ugyanis, ha a szállító ezen a címen azonnal és ténylegesen elérhető.

51.

A német és az osztrák kormány észrevételeivel ellentétben ezt az álláspontot a Bíróság Planzer Luxembourg ítélete nem kérdőjelezi meg. ( 21 )

52.

Az említett ügy a jelen ügytől eltérő jogi kérdéssel foglalkozott. A Planzer Luxembourg ügyben annak megállapítását kérték a Bíróságtól, hogy egy adott vállalkozás az Európai Unióban ténylegesen letelepedett-e. E célból a Bíróság értelmezte többek közt a „gazdasági tevékenység székhelye” és az „állandó telephely” tizenharmadik irányelv értelmében vett fogalmait. ( 22 ) A Bíróság által ezen ügyben említett, a német és az osztrák kormány által hivatkozott kritériumok ennél fogva relevánsak a vállalkozás Európai Unión belüli tényleges letelepedésének értékelése szempontjából, ugyanakkor nem szolgálnak hasznos értelmezési támponttal annak meghatározása érdekében, hogy mely címet kell a számlán feltüntetni.

53.

A fentiekre tekintettel javaslom, hogy a Bíróság a C-374/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdésre és a C-375/16. sz. ügyben előterjesztett első két kérdésre azt a választ adja, hogy a héairányelv 226. cikkének 5. pontjával ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely a héalevonási jog gyakorlását ahhoz a feltételhez köti, hogy a számlán az a cím szerepeljen, amelyen a számla kiállítója a gazdasági tevékenységét végzi.

C. A C-374/16. sz. ügyben előterjesztett második kérdéstől és a C-375/16. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdéstől

54.

A C?374/16. sz. ügyben el?terjesztett második kérdés és a C?375/16. sz. ügyben el?terjesztett harmadik kérdés olyan következményekkel foglalkozik, amelyek az adóalanynak egy másik adóalany által kiállított számla formai helyességével kapcsolatos jóhiszem?ségéb?l eredhetnek. A kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra kíván választ kapni a Bíróságtól, hogy az adóalany hivatkozhat-e jóhiszem?ségére, ha a számlán megjelölt cím hiányos vagy téves, és ha igen, akkor ezt milyen módon teheti meg.

55.

Mivel ezek a kérdések azon az el?feltevésen alapulnak, hogy az adóalanynak a számlán megjelölt címen gazdasági tevékenységet kell végeznie, a C?374/16. sz. ügyben el?terjesztett els? kérdésre és a C?375/16. sz. ügyben el?terjesztett els? két kérdésre javasolt válaszra tekintettel ezeket a kérdéseket nem szükséges megválaszolni.

56.

Mindazonáltal az alábbiakban megvizsgálom az e kérdések által felvetett problémákat arra az esetre, ha a Bíróság el?z? kérdésekre adott válasza eltér az általam fent kifejtett állásponttól. Vizsgálatom során különösen arra összpontosítok, hogy az adóalany hivatkozhat-e arra, hogy jóhiszem?en bízott egy számla kiállítója címének formai helyességében, ha a hatóság megállapítja, hogy a kiállító csalásban vagy szabálytalanságokban érintett, és ha igen, azt milyen módon teheti.

1. A számla integritásával kapcsolatos jóhiszem?ség

57.

A jelen ügyben a csalás, illetve a szabálytalanságok kérdése relevánsnak t?nik, mivel mindkét el?zetes döntéshozatalra utaló végzés szerint olyan kérdések merültek fel az alapeljárásban, amelyek a számlák számlakibocsátók által való kiállításának, illetve az e számlákhoz kapcsolódó ügyleteknek a csalárd természetére vonatkoztak.

58.

E tekintetben szem el?tt kell tartani, hogy a Bíróság a PPUH Stehcemp ítéletben nemrégiben tett megállapítása szerint az adóalany elveszti a levonási jogát, ha tudta vagy tudnia kellett, hogy beszerzése révén héacsaláshoz kapcsolódó ügyletben vesz részt. Ett?l eltér?en, ha a levonási jog keletkezésének és gyakorlásának tekintetében a tartalmi és formai feltételek teljesülnek, összeegyeztethetetlen a héairányelvvel, „ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó által elkövetett csalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg”. ( 23 ) Ez annak az elvnek az uniós jogi kifejeződése, amelyre a kérdést el?terjeszt? bíróság „jóhiszem?ségként” vagy „bizalomvédelemként” utal.

59.

Következésképpen megtagadható a levonási jog az adóalanytól, ha bebizonyosodik, hogy tudatos gondatlansággal járt el, és nem tanúsította a szokásosan körültekintő gazdasági szereplő által elvárt gondosságot. ( 24 ) Nyilvánvaló módon egy adott esetben az adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében ésszerűen elvárható intézkedések, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt csalásban vagy visszaélésben, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek. ( 25 ) Ésszerűtlen ugyanakkor az adóalanyt arra kötelezni, hogy mélyreható vagy időigényes

vizsgálatokat végezzen az összes szállítója által kiállító egyes számlákon szereplő formai adatok pontosságát és helyességét illetően. Ez sem gyakorlatilag, sem gazdaságilag nem volna megvalósítható.

60.

Ezenfelül a Bíróság már megállapította, hogy a szabály szerint ugyanis „az adóhatóság feladata az adóalanyoknál az ahhoz szükséges ellenőrzések elvégzése, hogy felderítse a héával kapcsolatos szabálytalanságokat, illetve csalásokat, valamint hogy az e szabálytalanságokat, illetve csalásokat elkövető adóalanyokkal szemben szankciókat alkalmazzon.” ( 26 )

61.

Nyilvánvaló módon, amennyiben az adóalany szabálytalanságra vagy csalásra utaló konkrét jelekre bukkan, elvárható tőle, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tovább tájékozódjon a szállítója felől. ( 27 ) Az adóhatóságok ugyanakkor a levonási jog megtagadása kockázatának kilátásba helyezésével az említett ügyben sem kötelezhetik az adóalanyt arra, hogy összetett és messzemenő ellenőrzéseket végezzen, amelynek révén a saját ellenőrzési feladataikat ténylegesen az adóalanyra hárítanák át. ( 28 ) Elképzelhetetlen például az adóalany annak ellenőrzésére kötelezése, hogy a szállító számlán szereplő cím az a helye, ahol a szállító a gazdasági tevékenységét ténylegesen végzi, vagy ahol telephellyel rendelkezik, vagy hogy a szállító ezen a címen jogszerűen vagy ténylegesen letelepedett-e.

62.

A levonási jog ezért megtagadható, ha az adóalany nem volt jóhiszemű a kapcsolódó csalást vagy visszaélést illetően (mivel arról tudomása volt vagy arról tudnia kellett). Ugyanakkor, ami még ennél is fontosabb, ez attól függetlenül igaz, hogy az ezen ügyletekkel kapcsolatos számlákban a formai feltételek teljesülnek-e.

63.

Más szóval, amennyiben bizonyos körülmények között előfordulhat, hogy összetettebb gondossági követelmény áll fenn, amely szerint az adóalanynak a szállítóval bonyolított kereskedelmi ügyleteiben körültekintőnek kell lennie; ez a kötelezettség kizárólag abból vezethető le, hogy az adóalany tudomással bírt vagy tudomással kellett bírnia a szállító által esetlegesen elkövetett csalásokról, illetve szabálytalanságokról. Ez a kötelezettség ellenben nem igazolható pusztán azzal, hogy a számlán szereplő cím hiányos, téves vagy nem helytálló. Először is, nyilvánvaló tévedés hiányában nehéz megbizonyosodni a cím helyességéről. Másodszor, a hiba pusztán tévedésnek is tekinthető, amelyet az adóalany esetleg nehezen vesz észre.

64.

A Bíróság ítélkezési gyakorlata ezért nem teszi lehetővé a héaszabályoknak a kérdést előterjesztő bíróság által javasolthoz hasonló olyan értelmezését, amely szerint ha a levonás formai követelményei nem teljesülnek, a levonás kizárólag akkor engedhető meg, ha az adóalany minden tőle észszerűen várható lépést megtett annak érdekében, hogy meggyőződjön a számla tartalmának a helyességéről. Ez az értelmezés valójában a levonási jog jelentős korlátozását vezetné be, amelyet a héaszabályok nem támasztanak alá.

65.

Ez az értelmezés továbbá azzal a hatással járna, hogy a csalásban való lehetséges érintettséget, illetve a csalásról való tudomást illetően a bizonyítási terhet a számla címzettjére hárítaná át. A

fenti 60. pontban rögzítetteket továbbgondolva a Bíróság megállapította, hogy „[a] számla kibocsátója által elkövetett csalásokat vagy szabálytalanságokat megállapító adóhatóságnak – objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy a számla címzettjét olyan ellenőrzésre köteleznék, amely nem feladata – kell bizonyítani, hogy e címzett tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására hivatkozott ügylet héacsálás részét képezi”. ( 29 ) Ebben az összefüggésben azt is meg kell jegyezni, hogy az adóalany számára nem mindig lehet könnyű képpen bizonyítani azt, hogy – a kérdést előterjesztő bíróság C-375/16. sz. ügyben használt megfogalmazásával élve – megtett „mindent, ami a számlák tartalma pontosságának ellenőrzése érdekében tőle észszerűen elvárható volt”.

66.

A kérdést előterjesztő bíróság javaslatával ellentétben ez nem jelenti azt, hogy a héairányelv 226. cikkében megállapított formai feltételek értelmüket vesztenék. Ahogyan arra a Bizottság helyesen rámutat, ha minden ilyen feltétel teljesítése nem is alapvető fontosságú ahhoz, hogy az adóalany a levonási jogot gyakorolhassa, a tagállamok továbbra is kötelezhetik arra az adóalanyokat, hogy intézkedjenek a számlák kiegészítéséről és/vagy javításáról, és szankciókat írhatnak elő az alaki követelmények megsértésének esetére, feltéve hogy ezen intézkedések nem haladják meg a hű megfélelbeszítésének és az adóelkerülés megelőzésének biztosításához szükséges mértéket, és hogy ezen intézkedések nem veszélyeztetik alá a hűrendszer semlegességét. ( 30 )

## 2. A levonási jog hatékony bírói jogvédelme

67.

A C-374/16 ügyben a kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést is feltette, hogy a hatékony érvényesülés elvére tekintettel összeegyeztethető-e a héairányelv 178. cikke a) pontjával együttesen értelmezett 168. cikke a) pontjával az, hogy a felperes a levonási jogot kizárólag önálló méltányossági eljárás keretében követelheti. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy a nemzeti szabályok alapján a rendes adómegállapítási eljárás keretében a felperes nem hivatkozhat a jóhiszeműségre vagy a bizalomvédelemre, hanem ennek érdekében külön eljárást kell indítania.

68.

Mivel a postafiókcím megjelölése megfelel a héairányelv 226. cikke 5. pontjában foglalt rendelkezéseknek, ez a kérdés az alapeljárás szempontjából nem bír jelentőséggel. Amennyiben ugyanis az általam alkalmazott értelmezés helyes, az alapeljárás felpereseinek a rendes adómegállapítási eljárás keretében képeseknek kell lenniük a levonás követelésére, anélkül hogy ebből a célból különös méltányossági eljárást kellene indítaniuk.

69.

Mindenesetre továbbra is foglalkoznom kell ezzel a kérdéssel, arra az esetre, ha az alapeljárás tárgyát képező számlák más okból nem felelnek meg a héairányelv 226. cikkében rögzített formai feltételeknek.

70.

Az eljárási önállóság elvével összhangban – uniós szabályok hiányában – a héacsálások megelőzését szolgáló belső eljárások megállapítása a tagállamok feladatát képezi. E tekintetben az egyes tagállamok hazai jogrendszerének kell kijelölnie a héacsálással szembeni küzdelemért felelős hatóságokat és meghatározni az uniós jog alapján az egyéneket megillető jogok védelmét szolgáló részletes eljárási szabályokat. E szabályok ugyanakkor nem lehetnek kedvezőtlenebbek,

mint azok, amelyek a hasonló nemzeti keresetekre vonatkoznak (az egyenértékűség elve), és nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve). ( 31 )

71.

A tényleges érvényesülés elvét illetően a Bíróság megállapította, hogy amikor felmerül a kérdés, hogy valamely nemzeti eljárási rendelkezés lehetetlenné vagy rendkívül nehézé teszi-e az uniós jog alkalmazását, e rendelkezésnek az egész eljárásban betöltött helyét figyelembe véve azt kell megvizsgálni, hogy hogyan zajlik az eljárás, és melyek a sajátosságai a különböző nemzeti fórumok előtt. Ebből a szempontból azokat az alapelveket kell figyelembe venni, amelyek a nemzeti bírósági rendszer alapjául szolgálnak, mint például a védelemhez való jog, a jogbiztonság elve és az eljárás szabályszerű lefolytatásának elve. ( 32 ) Főszabály szerint a kérdést előterjesztő bíróság feladata a nemzeti intézkedések ezen elvekkel való összeegyeztethetőségének az alapügy körülményeinek az összességére tekintettel történő értékelése. ( 33 )

72.

A jelen ügyben a Bíróság a különös méltányossági eljárást (és ezen eljárás, valamint a rendes adómegállapítási eljárás közötti különbségeket) illetően nem rendelkezik kellően részletes információval ahhoz, hogy eldöntse, hogy az alapeljárásban szereplőhöz hasonló nemzeti eljárási szabályok megfelelnek-e a héairányelv rendelkezéseinek. A fent hivatkozott ítélezési gyakorlattal összhangban ezért a Bíróság ítélezési gyakorlatában meghatározott elvekre tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy az adóalany azon joga, hogy a számlák formai helyességébe vetett jóhiszeműségére hivatkozzon, az AO 163. és 227. §-ában meghatározott különös méltányossági eljáráshoz hasonló eljárás keretében tényleges védelmet élvez-e.

73.

Véleményem szerint a kérdést előterjesztő bíróságnak az általa végzett vizsgálat során különösen azt kell figyelembe vennie, hogy a szóban forgó különös eljárás hossza, összetettsége és költségei az adóalany számára aránytalan nehézséget okoznak-e. Ezek a nehézségek kétségtelenül jelentősebbek, ha a lényegében azonos vagy egymáshoz kapcsolódó jogi kérdésekre és/vagy azonos vagy egymáshoz kapcsolódó ügyletekre irányuló követelések esetén az adóalanynak egymással párhuzamosan kettő vagy több bírósági eljárást kell indítania. ( 34 )

74.

Jóllehet konkrétabb iránymutatás nyújtására nincs lehetőség, az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben említett bizonyos elemekre tekintettel ki kell fejeznem a szóban forgó nemzeti szabályok uniós jognak való megfeleltetésével kapcsolatos kételyeimet. Az adóalanynak az előzetesen felszámított hűa levonása követeléséhez való joga a héairányelv rendelkezéseiből, és nem a méltányosságból ered. Ez attól függetlenül igaz, hogy a szóban forgó számlák teljeskörően megfelelnek-e az irányelv 226. cikkének.

75.

Más szóval a hatóságok ilyen körülmények esetén sem mérlegelhetik, hogy az adóalany számára megengedhető-e az előzetesen felszámított hűa levonása. Ennek megfelelően eljárásjogi szempontból nem látok alapvető különbséget a számlák formai feltételeinek teljesítése esetén levonási joggal rendelkező adóalany helyzete, és azon helyzet között, amelyben az adóalany a formai feltételek teljesítésének hiánya ellenére rendelkezik e joggal. Nem látom okát, hogy az

adózó miért ne hivatkozhatna erre a jogra a rendes adómegállapítási eljárás keretében.

76.

Ezt a kérdést ugyanakkor a nemzeti bíróságnak kell eldöntenie.

77.

A fentiek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a C-374/16. sz. ügyben elterjesztett második kérdést és a C-375/16. sz. ügyben elterjesztett harmadik kérdést úgy válaszolja meg, hogy helyes értelmezés esetén a héairányelv 168. cikkének a) pontjával és 178. cikkének a) pontjával ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint ha a számlák formai feltételei nem teljesülnek, a levonás kizárólag akkor megengedett, ha az adóalany bizonyítja, hogy minden tőle elvárható intézkedést megtett annak érdekében, hogy meggyőződjön a számla tartalmának a helyességéről. A nemzeti bíróság feladata annak a vizsgálata, hogy azok a nemzeti eljárási szabályok, amelyek alapján az adózó a számla integritását illetően jóhiszeműségére hivatkozhat, az adott eljárások hosszára, összetettségére és költségeire tekintettel megfelelnek-e a tényleges érvényesülés elvének.

#### V. Véggövetkeztetések

78.

Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszolja meg a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által elterjesztett kérdéseket:

—

a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 226. cikkének 5. pontjával ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a héalevonási jog gyakorlását ahhoz a feltételhez köti, hogy a számlán az a cím szerepeljen, amelyen a számla kiállítója a gazdasági tevékenységét végzi;

—

a héairányelv 168. cikkének a) pontjával és 178. cikkének a) pontjával ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint ha a számlák formai feltételei nem teljesülnek, a levonás kizárólag akkor megengedett, ha az adóalany bizonyítja, hogy minden tőle elvárható intézkedést megtett annak érdekében, hogy meggyőződjön a számla tartalmának a helyességéről;

—

a nemzeti bíróság feladata annak a vizsgálata, hogy azok a nemzeti eljárási szabályok, amelyek alapján az adózó a számla integritását illetően jóhiszeműségére hivatkozhat, az adott eljárások hosszára, összetettségére és költségeire tekintettel megfelelnek-e a tényleges érvényesülés elvének.

( 1 ) Eredeti nyelv: angol.

( 2 ) HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

( 3 ) Az időbeli hatály alapján a C-374/16. sz. ügyre alkalmazandó rendelkezés a héairányelv 2010. évi felülvizsgálatát megelőzően hatályban volt rendelkezés. A jelen eljárás szempontjából ugyanakkor e felülvizsgálat lényegtelen, mivel az nem érinti az irányelv 226. cikke értelmében a

cím számlán való feltüntetésére vonatkozó kötelezettséget.

( 4 ) 1985. február 14?iRompelman ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 19. pont.

( 5 ) 2008. április 10?iMarks & Spencer ítélet, C?309/06, EU:C:2008:211, 49. pont.

( 6 ) 2015. október 22?iPPUH Stehcemp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719, 28. pont.

( 7 ) Lásd: 2015. október 22?iPPUH Stehcemp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719, 29. pont.

( 8 ) Lásd: 2016. szeptember 15?iSenatex ítélet, C?518/14, EU:C:2016:691, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

( 9 ) 2016. szeptember 15?iSenatex ítélet, C?518/14, EU:C:2016:691, 38. pont.

( 10 ) Lásd e tekintetben: 2016. szeptember 15?iBarlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C?516/14, EU:C:2016:690, 25. pont; 2010. július 15?iPannon Gép Centrum ítélet, C?368/09, EU:C:2010:441, 40. és 41. pont.

( 11 ) Lásd analógia útján: 2015. június 4?iBizottság kontra Lengyelország ítélet, C?678/13, nem tették közzé, EU:C:2015:358, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

( 12 ) E rendelkezés szerint: „»adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére” (kiemelés t?lem).

( 13 ) Lásd e tekintetben: 2016. szeptember 15?iBarlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C?516/14, EU:C:2016:690, 27. pont, amely Kokott f?tanácsnok ugyanezen ügyre vonatkozó indítványára hivatkozik (EU:C:2016:101).

( 14 ) Lásd e tekintetben: Kokott f?tanácsnok Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ügyre vonatkozó indítványa, C?516/14, EU:C:2016:101, 34. és 35. pont.

( 15 ) Lásd e tekintetben: Kokott f?tanácsnok Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ügyre vonatkozó indítványa, C?516/14, EU:C:2016:101, 34. pont.

( 16 ) Lásd különösen a hozzáadottérték?adó területén történ? közigazgatási együttm?ködés?l és csalás elleni küzdelemr?l szóló, 2010. október 7?i 904/2010/EU tanácsi rendelet (HL 2010. L 268., 1. o.) 17. cikke (1) bekezdésének b) pontját. E rendelkezés szerint a tagállam elektronikus rendszerben tárolja többek között „az általa héaazonosító?számmal ellátott személyek azonosítására, tevékenységére szervezeti formájára és címére vonatkozó, a 2006/112/EK irányelv 213. cikkének alkalmazásában összegy?jtött adatok, valamint a héaazonosító?szám kiadásának [dátumát]”.

( 17 ) Lásd analógia útján: 2012. március 1?jei Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz ítélet, C?280/10, EU:C:2012:107, 48. és 49. pont. Ezenfelül a nemzeti hatóságok a 904/2010 tanácsi rendelet alapján a többi tagállam közigazgatási hatóságaitól bármely olyan információt igényelhetnek, amelyek el?segíthetik a héa helyes megállapítását, a héa helyes alkalmazásának – különösen az EU?n belüli ügyletek esetében történ? – nyomon követését, valamint a héacsalással szembeni küzdelmet.

( 18 ) Lásd különösen a héairányelv (46), (47), (56) és (57) preambulumbekkezdését.

( 19 ) 2015. október 22?iPPUH Stehcemp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719.

( 20 ) Lásd: 2015. október 22?iPPUH Stehcemp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719, 35. pont.

( 21 ) 2007. június 28?iPlanzer Luxembourg ítélet, C?73/06, EU:C:2007:397.

( 22 ) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték?adónak az ország [helyesen: a Közösség] területén nem honos adóalanyok részére történ? visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17?i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv (HL 1986. L 326., 40. o.; magyar nyelv? különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.).

( 23 ) Lásd: 2015. október 22?iPPUH Stehcemp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719, 48. és 49. pont.

( 24 ) Lásd különösen: 2007. szeptember 27?iTeleos és társai ítélet, C?409/04, EU:C:2007:548, 65. és 66. pont; 2008. február 21?iNetto Supermarkt ítélet, C?271/06, EU:C:2008:105, 24., 25. és 27. pont; 2011. december 21?iVlaamse Oliemaatschappij ítélet, C?499/10, EU:C:2011:871, 25. és 26. pont.

( 25 ) Lásd: 2015. október 22?iPPUH Stehcemp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719, 51. pont.

( 26 ) Lásd különösen: 2012. június 21?iMahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 62. pont.

( 27 ) Lásd: 2012. június 21?iMahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 60. pont; 2015. október 22?iPPUH Stehcemp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719, 52. pont.

( 28 ) Lásd: 2012. június 21?iMahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 65. pont; 2013. január 31?iLVK?ítélet, C?643/11, EU:C:2013:55, 62. pont.

( 29 ) Lásd: 2015. október 22?iPPUH Stehcemp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719, 50. pont. Lásd továbbá: 2012. december 6?iBonik ítélet, C?285/11, EU:C:2012:774, 43. pont.

( 30 ) Lásd: 2016. szeptember 15?iSenatex ítélet, C?518/14, EU:C:2016:691, 41. és 42. pont; Bot f?tanácsnok Senatex ügyre vonatkozó indítványa, C?518/14, EU:C:2016:91, 45. pont.

( 31 ) 2015. február 12?iSurgicare ítélet, C?662/13, EU:C:2015:89, 26. pont.

( 32 ) 2015. február 12?iSurgicare ítélet, C?662/13, EU:C:2015:89, 28. pont.

( 33 ) 2015. február 12?iSurgicare ítélet, C?662/13, EU:C:2015:89, 27. pont.

( 34 ) Lásd e tekintetben: 2008. április 15?iImpact ítélet, C?268/06, EU:C:2008:223, 51. pont.