

62016CC0533

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ?BORDONA

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2017. október 26. (1)

C?533/16. sz. ügy

Volkswagen AG

kontra

Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky

(a Najvyšší súd Slovenskej republiky [a Szlovák Köztársaság legfels?bb bírósága] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Az értékesít?knek megfizetett adó levonása – Héamentes termékértékesítés – Az értékesítéseket terhel? héa külön számlákon történ? felszámítása – A levonási jognak a jogveszt? határid? lejárta miatti megtagadása”

1.

A hozzáadottérték?adó (héa) levonásához való jogot a Bíróság számos el?zetes döntéshozatal iránti kérelem megválaszolása során vizsgálta. A jelen ügyben a kérdést el?terjeszt? bíróság által felvetett kérdés azon határid?r?l szól, amelyen belül a szóban forgó adó levonható.

2.

A nemzeti bíróság által vizsgált probléma onnan ered, hogy a Volkswagen AG 2004 és 2010 között néhány értékesít? vállalkozástól anélkül vett át bizonyos termékeket, hogy a vonatkozó számlákon feltüntették volna a héát. A két fél tévesen azt feltételezte, hogy az ügyletek, pénzügyi ellentételezés?l lévén szó, héamentesek voltak.

3.

2010?ben a tévedést elismerve az értékesít?k felszámították a héát a Volkswagen részére és – ezúttal tényleg – a megfelel? számlát állították ki a fizetend? adó megjelölésével, ezzel egyidej?leg kiegészít? héabevallást nyújtottak be a héa kincstárba történ? megfizetése céljából. A Volkswagen az általa megfizetett héa levonását kérte, de az adóhatóság csak bizonyos id?szakokra nézve fogadta el a kérelmet, és az egyéb id?szakok tekintetében azt elutasította, mert már eltelt az e jog gyakorlására irányadó határid? (öt év).

4.

Az el?zetes döntéshozatali eljárás tehát lehet?vé teszi a Bíróság számára annak megválaszolását, hogy a héalevonási jog milyen mértékben érvényesül, ha az eredeti termékértékesítéseknél nem számították fel az adót, és a kés?bbi korrekció visszamen?legesen öt évet meghaladó adómegállapítási id?szakokra vonatkozik.

I. Jogi háttér

Az Unió szabályozása

A 2006/112/EK irányelv (2)

5.

A 62. cikk 1. és 2. pontja elírja, hogy:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

1.

»adóztatandó tényállás« az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak;

2.

»az adófizetési kötelezettség« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés időben később is történhet.”

6.

A 167. cikk így szól:

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

7.

A 168. cikk a) pontja 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 HÉA?”

8.

A 178. cikk a) pontja értelmében:

„Az adóalanynak 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.” [(3)]

9.

A 2. cikk értelmében:

„Ezen irányelv alkalmazásában a következő? fogalommeghatározásokat kell alkalmazni:

(1)

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

[...]

(3)

»visszatérítési id?szak«: a 16. cikk szerinti azon id?szak, amelyre a visszatérítési kérelem vonatkozik;

[...]”.

10.

A 3. cikk felsorolja azokat a feltételeket, amelyeknek a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyoknak meg kell felelniük a visszatérítés alkalmazása céljából.

11.

Az 5. cikk szerint:

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

a)

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

12.

A 8. cikk (2) bekezdése alapján:

„(2) A visszatérítési kérelem minden egyes, visszatérítés helye szerinti tagállamra, valamint minden számlára vagy import okmányra nézve az (1) bekezdésben megnevezett információk mellett a következő? adatokat tartalmazza:

[...]

d)

a számla vagy import okmány dátuma és száma;

e)

az adóalap és a hía összege a visszatérítés helye szerinti tagállam nemzeti pénznemében kifejezve;

[...]”.

13.

A 15. cikk (1) bekezdése alapján:

„(1) A visszatérítési kérelmet legkésőbb a visszatérítési időszakot követő naptári év szeptember 30-ig be kell nyújtani a letelepedés helye szerinti tagállamnak. A visszatérítési kérelem kizárólag akkor tekinthető benyújtottnak, ha a kérelmező a 8., 9. és 11. cikkben megkövetelt valamennyi adatot megadta.”

A Szlovák Köztársaság szabályozása

A hozzáadottérték-adóról szóló 222/2004. sz. törvény (5)

14.

A 49. cikk (1) és (2) bekezdésének a) pontja megállapítja, hogy:

„(1) Az adóalanynak a termékek és szolgáltatások után felszámított adó levonásához való joga abban az időpontban keletkezik, amikor az e termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó megfizetésének kötelezettsége keletkezik.

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

a)

amennyiben azt vele szemben egy másik adóalany az ország területén részére teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után felszámított[a]”.

15.

Az 51. cikk (1) bekezdése a) pontjának megfogalmazása szerint:

„(1) Az adóalany akkor élhet a 49. cikk értelmében vett adólevonással, ha

a)

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

[...]”.

16.

Az 55a. cikk (4) bekezdése megállapítja, hogy:

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

17.

A 71. cikk (1) bekezdésének a) pontja és (2) bekezdése értelmében:

„(1) A jelen törvény alkalmazásában:

a)

számla: bármely, a jelen törvény vagy a számla kiállítását valamelyik másik tagállamban szabályozó hatályos törvény alapján papír vagy elektronikus formában előállított irat vagy üzenet;

[...]

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

18.

Az adóigazgatási törvény 45. cikke előírja, hogy:

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

II. A jogvita tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19.

2004 és 2010 között a paderborni (Németország) székhelyű Hella Leuchten-Systeme GmbH társaság, valamint a Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o. és a Hella Slovakia–Signal Lighting társaságok, amelyek székhelye Szlovákiában található (a továbbiakban: Hella értékesítők) személygépkocsik világítóberendezéseinek gyártásához szükséges öntőformákat értékesítettek a Volkswagen részére. (6)

20.

Az értékesítések alapján kiállított számlákon a Hella értékesítők nem számították fel a héát, mivel úgy tekintették, hogy nem termékértékesítésről, hanem pénzügyi ellentételezésről van szó.

21.

2010-ben a Hella értékesítők tévedésüket észlve a héatörvény 71. cikkével összhangban kiállított, külön számlákkal felszámították a Volkswagennel szemben a héát, és kiegészíté héabevallást nyújtottak be az adó összegének az államkincstár részére történő megfizetésével egyidejűleg.

22.

A héatörvény 55a-55 g. cikk alapján és a 2008/9 irányelvben elírt határidőn belül 2011. július 1-én benyújtott kérelmében a Volkswagen a héa-visszatérítés alkalmazását kérte az adóhatóságtól.

23.

Az adóhatóság a 2012. április 3-i határozatával részben helyt adott a Volkswagen kérelmének, és visszatérített 1536622,92 euró összegű héát, amely a kérelmét megelőző ötéves időszakra vonatkozott.

24.

Az adóhatóság ugyanezen határozatában elutasította a Volkswagen további 1354968,83 euró összegű héára vonatkozó kérelmét. Arra hivatkozott, hogy az adóigazgatási törvény 45. cikkének (1) bekezdésében elírt határidő (a termékértékesítéstől számított öt év) lejárt.

25.

A 2012. április 3-i határozatot a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság pénzügyi igazgatósága) közigazgatási eljárásban helybenhagyta.

26.

A Volkswagen megtámadta a pénzügyi igazgatóság határozatát a Krajský súd v Bratislave (pozsonyi megyei bíróság, Szlovákia) előtt, amely elutasította a keresetét. E bíróság véleménye szerint, a pénzügyi igazgatóság indokolásával egyetértve, az adóalany héa-visszatérítéshez való joga a termékértékesítéskor keletkezett és ötéves határidőn belül kell érvényesíteni. Következésképpen a 2004 és 2006 közötti időszakra vonatkozó héa-visszatérítési jog már elévült, amikor az adóvisszatérítés iránti kérelmet benyújtották (2011-ben).

27.

A Volkswagen az elsőfokú ítélet ellen fellebbezést nyújtott be a Najvyšší súd Slovenskej republikyhoz (Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága) egyéb indokok mellett azt állítva, hogy a nemzeti jognak az elévülési határidő kezdő időpontjának kiszámítására vonatkozó értelmezése nem áll összhangban az uniós szabályozással és a Bíróság ítélkezési gyakorlatával.

28.

A legfelsőbb bíróság megállapítja, hogy a héalevonás iránti kérelem benyújtására irányadó határidő lejártá időpontjának meghatározására vonatkozóan két ellentétes álláspontot kell összevetnie: a) a pénzügyi igazgatóságnak a közigazgatási belső gyakorlattal összhangban lévő álláspontját, amely szerint, a szóban forgó határidő a termék tényleges értékesítésének napján kezdődik a héairányelv 63. és 167. cikke alapján; és b) a Volkswagen álláspontját, amelynek

véleménye szerint a héalevonás jogának gyakorlásához két feltétel együttes teljesítése szükséges: a termékértékesítés, mint adóköteles tevékenység megvalósítása, és számlával vagy azt helyettesítő irattal való rendelkezés.

29.

Ilyen körülmények között a Najvyšší súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága) elzáró döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1)

Úgy kell-e értelmezni a 2008/9 irányelvet és az adó visszatérítéséhez való jogot, hogy a h a visszat r t s hez v l  jog gyakorl s hoz a k vetkez  k t felt telnek egy ttesen kell teljes lnie:

i.

term k rt kes t s r l vagy szol g ltat sny jt sr l legyen sz ,  s

ii.

a term k rt kes t  vagy szol g ltat sny jt  a sz ml ban sz m ts  fel a h  t 

M s sz val, k rheti e az ad  visszat r t s t az az ad al ny, akinek a terh re nem sz m tott k fel a h  t  a sz ml ban?

2)

 sszeegyeztethet  e az ar nyoss g  s a h asemlegess g elv vel az, hogy az ad  visszat r t s nek hat ridej t egy olyan napt l kell sz m tani, amikor m g nem teljes lt a h a visszat r t s hez v l  jog gyakorl s nak valamennyi anyagi jogi felt tele?

3)

Az ad semlegess g elv nek f ny ben  gy kell e  rtelmezni a h  ir nyelv 167. cikk ben, valamint 178. cikk nek a) pontj ban foglalt rendelkez seket, hogy az alapelj r s k r lm nyei k z tt,  s felt ve, hogy teljes l a h alevon si jog gyakorl s hoz sz ks ges t bbi anyagi  s elj r sjogi felt tel, azokkal ellent tes az ad hat s gok azon elj r sa, amellyel az ad al ny r sz re megtagadj k az ad  visszat r t s re vonatkoz , a 2008/9 ir nyelv  rtelm ben el  rt hat rid n bel l gyakorolt jogot abban az esetben, ha a term k rt kes t  vagy szol g ltat sny jt  egy sz ml ban felsz m totta vele szemben az ad t,  s azt az el bbi a nemzeti szab lyoz s  ltal el  rt hat rid  lej rt t megel z en megfizette?

4)

A k z s h arendszer alapelv t k pez  ad semlegess g  s ar nyoss g elv nek f ny ben a szlov k ad hat s gok  tl pt k e a h  ir nyelv  ltal kit z tt c l el r s hez sz ks ges m rt ket abban az esetben, amikor a nemzeti szab lyoz s  ltal a visszat r t sre vonatkoz an el  rt hat rid  lej rta ok n az ad al nyt l megtagadt k a megfizetett ad  visszat r t s hez v l  jogot annak ellen re, hogy ebben az id szakban az ad al ny nem gyakorolhatta volna visszat r t s hez v l  jog t, j llehet az ad t megfelel en besz d t ,  s az ad csal s vagy a megfizet s elmulaszt s nak kock zata teljesen k z rt volt?

5)

 rtelmezhet  e  gy a jogbiztons g, a bizalomv delem  s az Eur pai Uni  Alapjogi Chart j nak

41. cikke szerinti megfelel? ügyintézés elve, hogy azokkal ellentétes a nemzeti rendelkezések olyan értelmezése, amelynek alapján az adó visszatérítése határidejének tiszteletben tartása tekintetében az adó visszatérítésére vonatkozó közigazgatási határozat meghozatalának időpontja a meghatározó, nem pedig azon időpont, amikor az adóalany az adó visszatérítéséhez való jogot gyakorolja?”

III. A Bíróság előtti eljárás

30.

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 2016. október 20-án érkezett meg a Bíróság Hivatalához.

31.

A pénzügyi igazgatóság, a szlovák kormány és az Európai Bizottság nyújtottak be írásbeli észrevételeket.

32.

A Bíróság eljárási szabályzata 76. cikkének (2) bekezdése alapján a tárgyalás tartását nem tartották elengedhetetlennek.

IV. A felek észrevételeinek összefoglalása

33.

A pénzügyi igazgatóság és a szlovák kormány hasonló tartalmú beadványaikban az első négy kérdésre azt a választ javasolják adni, hogy a vitatott nemzeti szabályozás és gyakorlat nem ellentétes az uniós joggal.

34.

Egyrészt, a szlovák kormány véleménye szerint, a hálávisszatérítés csak ezen adó levonásához való jog különös alkalmazásának minősül, amely a hálamechanizmusának részét képezi és nem korlátozható. (7) A visszatérítéshez való jog keletkezésének időpontját a hálalevonására vonatkozó szabályok alkalmazásával kell meghatározni, annak ellenére, hogy e szabályok nem említik kifejezetten a visszatérítést.

35.

Ezen időpont meghatározásához mind a két nemzeti hatóság a 2006/112 irányelv 62. cikkének 2. pontjára, a 63., 167., 170. és 171. cikkére hivatkozik. E szabályok alapján arra következtetnek, hogy valamely termékkel kapcsolatban a visszatérítéshez való jog érvényesítésére irányadó határidőt az adófizetési kötelezettség keletkezésétől, azaz a termék értékesítésétől kell számítani.

36.

A számla ellenben nem befolyásolja ezen időpont meghatározását, és a hálairányelv 178. cikkének a) pontját nem lehet úgy értelmezni, hogy a levonáshoz való jog a számla birtokában keletkezik. A határidő kezdetének az említett dokumentum birtoklásához való kötése ellentétes a jogbiztonság, az adósemlegesség és az arányosság elvével.

37.

Másodsorban a 2006/112 irányelv 168., 171., 179. és 180. cikkére, valamint a 2008/9 irányelv 14., 15. és 16. cikkére hivatkoznak azon következtetés levonásához, hogy csak a keletkezés évét követő naptári év szeptember 30-ig érvényesíthető megfelelő időben a levonáshoz való jog. Nem ellentétes az uniós joggal, ha egy tagállam elutasítja az ezen időpontot követően benyújtott visszatérítés iránti kérelmet.

38.

A szlovák kormány megállapítja, hogy a héairányelv 180. cikke alapján a tagállamok meghosszabbíthatják az e jog érvényesítésére irányadó határidőt, (8) azonban nem korlátlanul, ez pedig igazolásul szolgál ahhoz, hogy a nemzeti szabályok a héa visszatérítéséhez jogvesztő határidőt társítsanak. (9)

39.

Végül a két nemzeti hatóság elfogadhatatlannak minősíti az ötödik kérdést, mivel a kérdést elterjesztő bíróság nem pontosította a vonatkozó tényállást és nem is fejtette ki annak az alapjogvitára vonatkozó érdemi döntés tekintetében fennálló jelentőségét.

40.

A Bizottság az első három kérdésre együttes válasz adását javasolja. Véleménye szerint az adóalanynak a levonási jog gyakorlásához rendelkeznie kell a felszámított héa összegét feltüntető számlával. (10) Felhívja a figyelmet arra, hogy a szlovák adóhatóság álláspontját követve az adóalanynak anélkül is levonási joga keletkezne, hogy a szlovák költségvetésbe bármilyen összeget befizetett volna, vagy bármilyen számlával rendelkezne. Továbbá, ha gyakorolta volna is a levonáshoz való jogát, ebben az esetben azt megtagadták volna.

41.

A Bizottság véleménye szerint az alapjogvitához hasonló korrekciók esetén héalevonási jog keletkezik, amely kölcsönösen összefügg az adó megfizetésével. Az adóalany csak a termékértékesítés megvalósulása esetén és a vonatkozó számla birtokában érvényesítheti a héalevonást.

42.

Az előzetes döntéshozatalra elterjesztett negyedik kérdést illetően a Bizottság megállapítja, hogy a Volkswagen objektív okok miatt nem gyakorolhatta a héa levonásához való jogát, mivel a számlák kiállításáig nem volt tudomása héatartozás fennállásáról. A termékértékesítéstől számított ötéves jogvesztő határidő alkalmazása ilyen körülmények között azt jelenti, hogy voltaképpen e jog gyakorlása lehetetlenné válik.

43.

Ezenkívül ez a helyzet az adósemlegesség elvének megsértését eredményezheti, mivel a Volkswagennek öt évet meghaladó időszak után kellett fizetnie anélkül, hogy mindezzel kapcsolatban a levonást választhatta volna. A Bizottság hozzáteszi, hogy ugyanezen okok folytán a szlovák szabályozás túllépi a tagállamok mérlegelési jogkörét.

44.

A Bizottság szerint az ötödik kérdést nem kell megválaszolni, amennyiben a belső szabály uniós

joggal való összeegyeztethetőségének megítéléséhez elegendő a 2006/112 irányelvre vagy a héával kapcsolatos, egyéb másodlagos jogi rendelkezésekre történő hivatkozás.

V. Az elemzés

A. Elzetes megfontolás, megközelítés és átfogalmazás

45.

Bár az alapjogvitában az adóalany a hía visszatérítését kéri a szlovák adóhatóságoktól, valójában e visszatérítés az általa fizetendő hía és a Volkswagen társaság által a letelepedési helyétől eltérő tagállamban fizetendő vagy megfizetett hía közötti különbség vagy elszámolás egyszeri következménye.

46.

A jogvitát tehát a levonáshoz való jogra irányadó szabályok értelmezésével kell megoldani, mivel e jog teszi lehetővé a hía esetleges visszatérítését. A hía visszatérítés az az eszköz, amellyel valamely tagállam a nem a területén letelepedett adóalanyok számára visszafizeti azon hía összegét, amelyet az e tagállamban más adóalany által értékesített termékekkel vagy nyújtott szolgáltatásokkal kapcsolatban felszámítottak.

47.

A 2008/9 irányelv visszatérítésre vonatkozó rendelkezései a 2006/112 irányelv 170. cikkében foglalt rendelkezéseknek felelnek meg. Az előbbi értelmezését tehát az utóbbi levonási jogra vonatkozó rendelkezéseihez kell igazítani, mivel a 2006/112 irányelv az egész héaszabályozás alapjogszabályának minősül.

48.

Következésképpen első sorban a 2006/112 irányelvnek a levonási jogra vonatkozó rendelkezéseit (különösen a 167., 168. és 178. cikkét) kell figyelembe venni. Másodsorban pedig a 2008/9 irányelv visszatérítésről szóló 14., 15. és 16. cikke alkalmazható, de úgy vélem, hogy a kérdést előterjesztő bíróság részére adandó válaszhoz nincs erre szükség. Mindenesetre az arányosság és a héasemlegesség elve nem mellőzhető.

49.

Egyetértek a szlovák hatóságokkal és részben a Bizottsággal abban, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első négy kérdés szorosan összefügg egymással és együttesen kezelendő. Emellett úgy vélem, hogy célszerű azokat átfogalmazni ahhoz, hogy a Bíróság válasza egyértelmű legyen.

50.

Véleményem szerint a négy kérdés összefoglalásaként azt szükséges tisztázni, hogy az uniós jog (különösen a héairányelv 167., 168. és 178. cikke, valamint az arányosság és az adósemlegesség elve) lehetővé teszi-e a felszámított hía levonásának megtagadását valamely adóalannyal szemben, amiatt, hogy e jog gyakorlására irányadó határidő lejárt, egy olyan helyzetben, amelyben: a) tévesen vélték úgy, hogy a termékértékesítés nem tartozik az adó hatálya alá; és b) a korrekcióra évekkel később került sor, amely időpontban az adóalany megfizette a hía-t, és azt követően kérte annak visszatérítését.

51.

Az ötödik kérdést pedig külön kell kezelni.

B. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első négy kérdésről

52.

A Bíróság számos alkalommal állást foglalt a hál levonásához való jog feltételeit képező anyagi és alaki követelményekről.

53.

Az anyagi feltételeket illetően a 2006/112 irányelv rendelkezéseit kell figyelembe venni, amelyek a jog keletkezését és hatályát szabályozzák (ezen irányelv X. címe 1. fejezetének 167. és azt követő cikkei). (11) E rendelkezések alapján az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor az adó megfizetési kötelezettsége keletkezik: termékértékesítés esetén, amikor az értékesítő átruházza a terméket az adóalanyra. (12) A hálfizetési kötelezettség keletkezése szempontjából a termékek birtokának átruházására irányuló ügylet ténye a fontos, amely során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy a termékekkel úgy rendelkezzen, mintha azok tulajdonosa lenne. (13)

54.

A levonási joghoz kapcsolódó alaki követelmények, „mint a nyilvántartás vezetésére, a számlázásra és a bevallásra vonatkozó kötelezettségek, ezzel szemben a jog gyakorlásának módjait és ellenőrzését, továbbá a hálrendszer megfelelő működését szabályozzák” (14). A jelen elzetes döntéshozatali eljárás szempontjából ezek közül (15) a számlára vonatkozó feltétel fontos: a hálirányelv 178. cikkének a) pontja értelmében az adóalany az „adólevonási joga gyakorlásához” ugyanezen irányelv „XI. címe 3. fejezetének 3–6. szakaszában foglalt rendelkezéseknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie”.

55.

Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy: a) a Volkswagen részére történő termékértékesítést az adott napon teljesítették, amint az a vonatkozó számlán utólag feltüntetett adatokból kiderül; és b) a számla tartalmazta (vagy legalábbis ezt nem vitatják) a 2006/112 irányelvben megkövetelt valamennyi információt. Tehát a hállevonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi anyagi és alaki követelmény teljesült. (16)

56.

Így tehát, a kérdést előterjesztő bíróság által lefolytatható bizonyítási eljárásoktól függetlenül, a Volkswagen a törvény alapján elvben jogosult volt a levonási jog gyakorlására. Ennek jó bizonyítéka, hogy az adóhatóság elismerte számára a jogot, habár csak a kérelmében rögzített adózási időszakok egy részére. A többi időszak tekintetében a szlovák kormány és a pénzügyi igazgatóság arra hivatkoznak, hogy az öt év elteltével nem gyakorolható.

57.

A hálirányelv nem hivatkozik egyértelműen a levonási jog gyakorlásának határidejére. E hallgatás nem mond ellent annak, hogy a nemzeti szabályok a jogbiztonsághoz kötődő okok miatt azt megállapítsák. A Bíróság kimondta, hogy „az olyan jogvesztő határidő, amelynek elteltével a

következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztja az elzáróan felszámított HÉA levonását, és így elveszíti a levonási jogát, nem minősíthető összeegyeztethetetlennek a hatodik irányelvben megállapított rendszerrel, mivel egyfelől a határidőt ugyanúgy alkalmazni kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint a közösségi jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenértékűség elve), másfelől pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve)” (17).

58.

Márpedig a határidő kezdőnapjának meghatározása során nem kizárólag a termékértékesítés teljesítésének időpontja vehető figyelembe, bármely egyéb releváns körülményre tekintet nélkül. Bár a 2006/112 irányelv 167. cikke szerint a levonási jog az adófizetési kötelezettséggel egyidejűleg keletkezik, annak gyakorlása ugyanezen irányelv 178. cikke értelmében csak azon időponttól lehetséges, amikor az adóalany rendelkezik azzal a számlával, amelyen a termékértékesítést feltüntették.

59.

A levonási jog keletkezési és gyakorlási időpontjának szétválasztását a hÉa módosítása magyarázza:

—

A termékbeszerzéskor az adóalany megfizeti, vagy legalábbis köteles megfizetni általában az értékesítőnek az adóköteles tevékenységei során felhasználásra kerülő termékek árában foglalt hÉát.

—

Az adóeljárás keretében ugyanakkor a már megfizetett hÉa levonása érvényesíthető a későbbi adóbevallásokban, amelyeket szükség esetén a vonatkozó számlákkal (18) alátámasztva vagy azok kíséretében kell az adóhatósághoz benyújtani, a levonás (adott esetben, visszatérítés) igénybevételéhez nélkülözhetetlen bizonyítási eszközként.

60.

Az adólevonási jog tehát két hÉafizetést kapcsol össze: a) azt, amelyet az adóalany az értékesítőjétől beszerezett termékek átruházása miatt teljesített; és b) azt, amelyet az adóalany ügyfele akkor teljesít a részére, amikor ezen adóalany átruházza számára a saját termékeit. A számlák (19) tanúsítják a kölcsönös ügyletek és az ár megfizetésének tényét, amely árak tartalmaznia kell a vonatkozó adókulcs alkalmazásából eredő hÉa összegét. (20)

61.

Márpedig ezen hÉaösszeg valójában már az adóhatóságot illeti, ez igazolja a hÉafizetési kötelezettség keletkezését abban az időpontban, hogy azt megfizetik, vagy meg kellett volna fizetni. A számla kiállítója az említett adóhatóság segédjeként tartja azt vissza, azaz, a hÉa beszedésére irányuló feladatának ellátására tekintettel. Logikusnak tűnik, hogy ezzel egyidejűleg keletkezzen a levonási jog, mivel az adóalany a bevallás benyújtásakor hivatkozhat az adóhatóság előtt az adó megfizetésére.

62.

A Bíróság megfogalmazásában: „a levonásra vonatkozó szabályozás [...] lehetővé teszi az értékesítési lánc közvetítő láncszemeinek, hogy a saját adóalapjukból levonják az általuk a vonatkozó ügylettel összefüggésben a saját értékesítőknek fizetett híaösszegeket, és így visszaadják az adóhatóságnak a hía azon részét, amely megfelel a termékek vevők részére történő értékesítési ára és a értékesítőknek általuk fizetett ár közötti különbségnek” (21).

63.

E megoldásban tükröződik az adósemlegesség elve, amelyet a közös héarendszer biztosít minden héaköteles gazdasági tevékenység adózását illetően, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye. E rendszerben a levonási szabályozás célja az, hogy a vállalkozót az esedékes vagy megfizetett hía terhe alól teljes egészében mentesítse.

64.

A levonási jog lényege tehát, hogy az adóalany megfizeti az adót az értékesítőnek. A levonás pedig nem választható el az adó megfizetésétől: ha az adóalany nem fizette meg a héát, amelyet rendszerint a számlán fel kell tüntetni, minden, jogi és pénzügyi alap hiányzik a levonási joga gyakorlásához.

65.

A 2006/112 irányelvben, különösen annak 167. cikkében az uniós jogalkotó azt az általános esetet határozza meg, amelyben a termékértékesítés, annak ellentételezésének megfizetése és a hía feltüntetésével történő számlázás gyakorlatilag egyidejűleg valósul meg. Ezen esetekben logikus, hogy az adófizetési kötelezettség és a levonási jog ugyanazon időpontban keletkezzen. (22)

66.

A jogvitához hasonló helyzet ellenben kivételesnek vagy szokatlannak minősülhet a felszámítható hía szempontjából, mert: a) az értékesítője által átruházott termékek átvételekor a Volkswagen hía címén semmilyen összeget nem fizetett, mivel egyik fél sem tekintette úgy, hogy a tevékenység héaköteles; és b) ezzel összhangban a Volkswagen nem kapott olyan számlát, amely valamilyen héát tartalmazott volna, és amelyre tekintettel jogosulttá vált volna a levonási joga gyakorlására.

67.

Ilyen körülmények között logikus, hogy az adóalany nem érvényesíthette a korábban meg nem fizetett hía összegének levonására irányuló jogot.

68.

A helyzet akkor változott meg jelentősen, amikor a Hella értékesítők 2010-ben korrigálták a tévesen héamentesnek tekintett ügyleteket, azaz beszédtek a Volkswagen által fizetendő összeget és azt befizették az államkincstárba. Ettől kezdve szerintem az lett volna helyes, ha az adófizetési kötelezettség keletkezését és az ebből következő levonási jogot összekötik az adó tényleges megfizetésével.

69.

Más szavakkal megfogalmazva, a tényállás valójában a hía késedelmes megfizetésének egyik példája. (23) Az ügyletek korrekciójával tényleg fennállnak a levonáshoz való jogot megnyitó

anyagi jogi és alaki feltételek. A jog gyakorlására irányadó határidőt akkortól kell számítani, amikor: a tényleges termékértékesítés megtörtént, hía címén felszámítottak egy adott összeget, amelyet az államkincstárba befizettek és a héairányelv 226. cikke szerinti feltételeknek megfelelően kiállították a vonatkozó számlát.

70.

A szlovák adóhatóságok ezzel szemben úgy alkalmazzák a nemzeti adójogszabályokat (konkrétan az adóigazgatási törvény 45. cikkét), hogy a héalevonási jog gyakorlását visszavezetik az eredeti termékértékesítés fizikai időpontjára (2004 és 2010 közötti évek). Ezt követően az ötéves jogvesztő határidőt alkalmazzák, amelynek számításához kezdő napként ugyanazon időpontot veszik figyelembe. Mindebből az következik, hogy a levonási jog nem érvényesíthető az elévüléssel érintett adóévek tekintetében (vagyis 2004, 2005 és részben 2006 tekintetében, mivel a visszatérítés iránti kérelmet 2011. július 1-jén nyújtották be.).

71.

Nem hiszem, hogy ez az eljárás megfelelő lenne. Először észre kell venni, hogy a szlovák adóhatóság az ötéves határidőt a Volkswagen hátrányára alkalmazza, miközben az adóigazgatási törvény 45. cikke szerint (24) ugyanezen határidő az adó beszedésére, azaz a vállalkozás javára, is irányadó, mivel a rendelkezés megakadályozza, hogy a hatóság beszedje a felszámított, de be nem szedett adót, ha már eltelt a szóban forgó időszak. (25)

72.

Ha az adóhatóságnak nem volt ellenére, hogy befogadja a Volkswagen által több mint öt év eltelte után, például 2004-ben felszámított hía címén megfizetett összegeket, ezzel összhangban el kellene ismernie ezen adóalany számára az ugyanezen címen fizetett hía levonásához való jogot.

73.

Másodsorban, a 2006/112 irányelv 167. cikke úgy értelmezhető, hogy annak nem mond ellent, ha a jelen ügghöz hasonló körülmények között a jóhiszemű adóalanyt (26) nem fosztják meg teljes mértékben a hía levonásához való jogától.

74.

A szlovák adóhatóságok által gyakorlatuk során a nemzeti szabályozással kapcsolatban adott értelmezés, a héasemlegesség elvével ellentétes módon, a szóban forgó jog gyakorlásának elutasítását eredményezi. A Bíróság hangsúlyozta ezen elv elsőbbségét, és azt, hogy a levonáshoz való jog a héamechanizmus részét képezi, oly módon, hogy elsőszabály szerint nem korlátozható. (27)

75.

A semlegesség elve megköveteli, hogy az elztesen felszámított h a levon sa lehets eges legyen, ha az anyagi jogi követelm enyek teljes ulnek, m eg ha egyes alaki követelm enynek nem is tesznek eleget az ad oalanyok. (28) A B iros ag egy ertelm en  gy hat arozott, hogy a levon si jogot a lehet  legteljesebb m ert ekig tiszteletben kell tartani, p eld aul annak meg allap ıt s aval, hogy a h e ir anyelv 167. cikk evel, 178. cikk enek a) pontj aval, 179. cikk evel  s 226. cikk enek 3. pontj aval ellent etes az olyan nemzeti szab alyoz s, amelynek  rtelm eben egy sz aml anak egy k oteles  elem felt untet s ere ir anyul o kijav ıt sa nem keletkeztet visszahat o joghat asokat, vagyis arra az  vre korl atozta a felsz am ıtott ad o levon s anak lehet s eg et, amelynek sor an a sz aml at kijav ıtott ak,  s nem tette lehet v e arra az  vre n zve, amelyben azt eredetileg ki all ıtott ak. (29)

76.

M arpedig, ha e korl atoz st ellent etesnek min s ıtett ek a 2006/112 ir anyelvvel, ugyanazon ok alapj an ezzel ellent etesnek kell tekinteni azt a szlov ak gyakorlatot, amely t nylegesen megsz unteti a levon si jog gyakorl s anak lehet s eg et a jelen  gyh oz hasonló esetekben. Figyelembe kell venni, hogy e jog csak akkor gyakorolhat o, ha a jogosult tudja, hogy az  gyletei h e k oteles ek, de el bb nem, felt eve, hogy j ohiszem en j art el (amely itt, hangs ulyozom, nem vitatott).

77.

V egezet ul, az alap gyben vitatott elj ar s, v elem enyem szerint, ar anytalan. K ets egtelen, hogy a 2006/112 ir anyelv 273. cikke lehet v e teszi a tag allamok sz am ara int ezked es ek elfogad s at az ad o pontos besz ede  s az ad ocsal s megakad alyoz sa  rdek eben. Ezen int ezked es ek — amelyek k oz ott a jogbiztons ag ok an szerepel a levon shoz val o jog gyakorl s ara ir anyad o hat arid ek meg allap ıt sa — azonban nem haladhatj ak meg az e c elok el er es éhez sz uks eges m ert eket,  s nem vesz elyeztethetik a h e  semlegesség et. (30)

78.

M arpedig az ad oalany j ohiszem s eg enek elismer es evel, a csal s vagy ad oel ny k iz ar s aval,  s tekintettel arra, hogy az  gyleteket korrig alt ak, nem ar anyos az adott ad oalany megfoszt sa a levon si jog at ol csak az ert, mert t evesen  gy  rtelmezte, hogy az  gyletek h e amentes ek,  s mert a korrek ci o ig eltelt id  meghaladta az  t  vet.

79.

A szlov ak k ozigazgat s val oj aban elismeri, hogy levon st kellett alkalmazni, de azt azon h e afelsz am ıt si id szakokra korl atozza, amelyeket nem tekint el v ult nek. M arpedig, ahogy azt kifejtettem, ha az  t  vet meghalad o id szak nem k epezte akad aly at annak, hogy a h e   sszeg et k esedelmesen befizess ek a k olts egvet sbe, azt sem kellene akad alyozni, hogy ezzel  sszhangban a levon shoz val o jogot gyakorolj ak.

80.

K ovetkez ek ppen azt javaslom az elztes d ont eshozatalra el terjesztett els  n gy k erd esre adand o v alazk ent, hogy a jelen  gyh oz hasonló k or ulm enyek k oz ott, ha t evesen, de j ohiszem en v elt ek  gy, hogy a term ek ert ekes ıt s nem h e k oteles ,  s  vekkel k s bb korrig alt ak ezen ad o megfizet s et, az ad oalany jogosult levonni az  gylet ut an felsz am ıtott h e   sszeg et (vagy adott esetben annak visszat er ıt s et k erni).

C. Az elztes d ont eshozatalra el terjesztett  t odik k erd es ?

81.

Az alapügyben eljáró bíróság azt kívánja megtudni, hogy a jogbiztonsággal és a bizalomvédelemmel, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartájának (Charta) 41. cikkével ellentétes-e az országa adóhatóságai által a nemzeti szabályozás tekintetében adott értelmezés.

82.

Az említett kérdés összességében elfogadhatatlannak való minősítése helyett, ahogy azt a szlovák kormány javasolja, inkább a Bizottsággal értek egyet abban, hogy azt már nem kell megválaszolni, mivel a kérdést előterjesztő bíróság kétségeinek megoldása során kizárólag a 2006/112 irányelvnek a Bíróság által adott értelmezését kell figyelembe venni. Ennek ellenére másodlagos jelleggel kifejttem a véleményem a kérdés tartalmával kapcsolatban, ha esetleg a Bíróság úgy határozna, hogy megvizsgálja.

83.

Először is, a Charta megfelelő ügyintézéshez való jogra vonatkozó 41. cikkét illetően, az erre való hivatkozás nem releváns az alapjogvitában, mivel a rendelkezés címzettjei nem a tagállamok, hanem kizárólag az Unió intézményei, szervei és hivatalai. (31) Mivel az alapjogvita az adott tagállam adóhatóságainak eljárásáról szól, az említett cikk nem alkalmazható.

84.

Másodsorban, a bizalomvédelem elvének esetleges megsértéséhez az kellett volna, hogy a közigazgatási hatóság megalapozott várakozásokat keltsen a Volkswagen részére tett olyan konkrét ígérek folytán, (32) hogy a kérelmeinek helyt fog adni, oly módon, hogy bármely elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplő e bizonyosságra alapozva határozta volna meg a magatartását. (33)

85.

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból azonban nem derül ki, hogy nyújtottak-e ilyen garanciákat. A határozat inkább azon közigazgatási gyakorlatot írja le, amely a nemzeti jognak a hiba visszatérítési kérelemre irányadó határidőt illető értelmezésére vonatkozik. A tényállás leírásában nem szerepelnek különös garanciákra vonatkozó hivatkozások, amelyek fennállása olyan várakozásokat keltett volna a Volkswagen részére, hogy kérelmei sikerrel járnak.

86.

A feltételezett garanciákra vonatkozó pontosabb információk hiányában a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az ötödik kérdés ezen részére hasznos választ adjon. (34)

87.

Harmadsorban és végezetül, a jogbiztonság elve a Bíróság szavaival élve azt jelenti, hogy az uniós szabályozásnak lehetővé kell tennie az érdekelték számára jogaik és kötelezettségeik terjedelmének egyértelmű megismerését, annak érdekében, hogy ezeknek megfelelően járassanak el. (35)

88.

Amint azt már kifejtettem, (36) a Bíróság megerősítette, hogy bizonyos feltételek mellett a tagállamok „jogvesztő határidőket” vezethetnek be a hía levonásához való jog gyakorlására, feltéve, hogy ténylegesen vagy szabályozással nem vezetnek e jog megszüntetéséhez. (37)

89.

A fent kifejtett értelemben vett jogbiztonság akkor sérülne, ha a szóban forgó határidőket szabályozó nemzeti rendelkezések értelmezése esetleges vagy kiszámíthatatlan, vagy a különböző adóhatóságok szerint változó lenne. Nem tapasztalható azonban, hogy a jelen ügyben így történt volna, amelyben úgy tűnik, hogy a Volkswagenhez hasonló helyzetben lévő egyéb adóalanyokkal szemben is megtagadták a levonáshoz való jogot. (38)

90.

Más kérdés, hogy az említett értelmezés, bár nemzeti szinten egységes, összhangban van-e az uniós joggal. Ha nem így van, ahogy azt az első négy kérdés vizsgálatát követően javasoltam, a 2006/112 irányelvvel való ellentétes jellegének megállapítása elegendő az előzetes döntéshozatal iránti kérelem teljes egészében történő megválaszolásához.

VI. Véggövetkeztetés

91.

A fent kifejtett érvek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Najvyšší súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága) által előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

„A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167., 168. és 178. cikkével, valamint az adósemlegesség és arányosság elvével ellentétes a jóhiszeműen eljáró adóalannyal szemben a hía levonásához való jog megtagadása, ha az alapjogvitához hasonló olyan körülmények állnak fenn, amelyek szerint tévesen vélték úgy, hogy a termékértékesítés adómentes, de évekkel később ezt korrigálták, és az adót megfizették.”

(1) Eredeti nyelv: spanyol.

(2) A többször módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv vagy híaírányelv).

(3) Ez alatt a hivatkozott irányelv 219a.–240. cikkét kell érteni.

(4) A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben biztosított hozzáadottértékadó-visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 23. o.). A híaírányelv 171. cikke ezen adó visszatérítésével kapcsolatban végrehajtási szabályokra hivatkozik, amelyeket jelenleg a 2008/9 irányelv tartalmaz.

(5) A továbbiakban: héatörvény.

(6) Nem vitatott, hogy a Volkswagen a termékeket adóköteles tevékenységének végzéséhez használta fel.

(7) E tekintetben a 2016. július 28-ai Astone ítéletet idézi (C-332/15, EU:C:2016:614), 30. pont.

(8) A 2012. július 12-ii EMS-Bulgaria Transport ítéletre való hivatkozással (C-284/11, EU:C:2012:458), 46. pont.

(9) A 2008. május 8-ii Ecotrade ítéletre hivatkozik (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267), 45. és 46. pont.

(10) Ezzel összefüggésben emlékeztet a 2004. április 29-ii Terra Baubedarf-Handel ítéletre (C-152/02, EU:C:2004:268), 35. pont.

(11) 2014. december 11-ii Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429), 41 pont. Az ítélet alapvetően az 1991. december 16-ii 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) által módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) (a továbbiakban: hatodik irányelv) 17., 18. és 22. cikkéről szó, de e rendelkezéseket, bizonyos helyeken szó szerint, átveszi a 2006/112 irányelv; lásd: 2012. június 21-ii Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373), 5–11. pont.

(12) A 2006/112 irányelv 63. cikke.

(13) 2015. október 22-ii PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719), 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

(14) 2014. december 11-ii Index Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429), 42. pont.

(15) A 2006/112 irányelv 178. és azt követő cikkei.

(16) 2012. június 21-ii Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373), 44. pont.

(17) 2008. május 8-ii Ecotrade ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267), 46. pont.

(18) A 2006/112 irányelv 218. cikke szerint „elfogadják a papír vagy elektronikus formában létező dokumentumokat vagy üzeneteket számlaként, ha azok megfelelnek a [3. fejezetben] meghatározott feltételeknek”.

(19) A levonás iránti kérelemhez általános szabályok alapján megkövetelhető számlák bizonyos esetekben mellőzhetők, anélkül hogy ez a levonási jog gyakorlását megakadályozná. Lásd ezzel összhangban: 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206), 47. pont.

(20) Lásd: 2006/112 irányelv 226. cikkének 9. és 10. pontja.

(21) Lásd: 2004. április 29-ii Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268), 36. pont.

(22) A Bíróság kimondta, hogy „a levonási jog gyakorlása azt jelenti, hogy a szabály szerint az adóalanyok valamilyen számla vagy ezzel egyenértékűnek tekintett irat átvétele előtt semmilyen kifizetést nem teljesítenek, és ezért nem fizetik meg az általuk megfizetendő héát, és hogy nem állapítható meg, hogy az adott ügylet héaköteles, azt megelőzően, hogy a héát megfizették”. 2004. április 29-ii Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268), 35. pont.

(23) A Bíróság kimondta, hogy „a héra késedelmes megfizetése ugyanakkor önmagában nem

tekinthet? csalásnak, ami azt feltételezi egyrészt, hogy [...] az érintett ügylet eredménye olyan adóel?ny megszerzése, amely ellentétes a fenti rendelkezések [a héát szabályozó rendelkezések] célkit?zéseivel”, és hogy „[a]z adósemlegesség elvével ellentétes a hozzáadottérték?adó késedelmes megfizetése esetén a levonási jog megtagadásában álló szankció alkalmazása”. Lásd: 2012. július 12?iEMS?Bulgaria Transport OOD ítélet (C?284/11, EU:C:2012:458) 74. pontja és az ítélet rendelkez? része.

(24) Emlékeztetek arra, hogy e rendelkezés értelmében, az ötéves jogveszt? határid? a közigazgatásra és az adóalanyra egyaránt irányadó: öt év elteltével sem az el?bbi nem szedhet be adót vagy kiegészít? összegeket, és az adózó sem kérheti a már megfizetett adók visszatérítését ugyanezen id?szak elteltét követ?en.

(25) Az uniós jogban az észszer?, jogveszt? jelleg? keresetindítási határid?k a jogbiztonság érdekében az érintett adóalanyt és közigazgatást egyaránt védik; lásd: 2017. június 14?iCompass Contract Services ítélet (C?38/16, EU:C:2017:454), 42. pont.

(26) Az alapjogvita felei között nem vitatott, hogy sem a Hella értékesít?k, sem a Volkswagen társaság nem járt el csalárd módon, és nem tudott arról, hogy a termékértékesítéseket szabálytalanul tekintették héamentes ügyleteknek.

(27) 2016. július 28?iAstone ítélet (C?332/15, EU:C:2016:614), 30. pont.

(28) 2016. szeptember 15?iSenatex ítélet (C?518/14, EU:C:2016:691), 38. pont.

(29) Ugyanott, 43. pont.

(30) Lásd e tekintetben: 2015. július 9?iSalomie és Oltean ítélet (C?183/14, EU:C:2015:454), 62. pont.

(31) 2015. december 17?iWebMindLicenses ítélet (C?419/14, EU:C:2015:832), 83. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

(32) 2017. június 14?iSantogal M?Comércio e Reparação de Automóveis ítélet (C?26/16, EU:C:2017:453), 76. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

(33) 2015. július 9?iSalomie és Oltean ítélet (C?183/14, EU:C:2015:454), 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

(34) Lásd többek között: 2017. június 14?iSantogal M?Comércio e Reparação de Automóveis ítélet (C?26/16, EU:C:2017:453), 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

(35) 2017. március 7?iRPO?ítélet (C?390/15, EU:C:2017:174), 59. pont.

(36) A jelen indítvány 57. és 77. pontja.

(37) 2016. június 9?iWolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ítélet (C?332/14, EU:C:2016:417), 58–61. pont.

(38) Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat kifejti, hogy más vállalkozások is hasonló helyzetben vannak.