

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2017. november 30.(1)

C?8/17. sz. ügy

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

kontra

Flexipiso – Pavimentos SA

(a Supremo Tribunal de Justiça [legfels?bb bíróság, Portugália] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Hozzáadottérték?adó – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Az adólevonás korlátozása – Az adólevonási jog keletkezése”

I. Bevezetés

1. A jelen eljárásban egy fizetend? vételár mértékére vonatkozó polgárjogi jogvita keretében hozzáadottértékadó?jogi kérdés megválaszolására kéri a Bíróságot.

2. A két szerz?d? fél a szerz?dés megkötésekor csökkentett héamérték alkalmazásából indult ki. Azt követ?en, hogy az adóhatóság kés?bb megállapította a helyes általános adómértéket, arról van szó, hogy az eladó utólag követelheti?e még ezt az összeget az alperes vev?t?l. Az alperes azért tagadja ezt meg, mert már nem vonhatná le az adót, mivel eltelt az e jog érvényesítésére rendelkezésére álló határid?.

3. A Bíróságnak ebben az eljárásban és a tematikailag hasonlóan felépített, el?tte folyamatban lév? Volkswagen AG ügyben(2) arról kell nyilatkoznia, hogy mikor keletkezik a teljes (vagyis objektíve helyes) mérték? adólevonási jog. Szóba jöhet már az értékesítés id?pontjában és a számla kézhezvételének id?pontjában való keletkezés (a jelen ügyben 2008?ban), akkor is, ha ez túl alacsony adóösszeget eredményez. A másik lehet?ség az, ha teljes mérték? levonási jog akkor keletkezik, amikor kiállítják a helyes (magasabb) adóösszeget tartalmazó számlát (a jelen ügyben 2012?ben).

4. A jelen eljárást mindeközben a Barlis 06 ítélettel(3) és a Senatex ítélettel(4) összefüggésben kell vizsgálni. Ezekben az eljárásokban a Bíróság úgy határozott, hogy a hibás számla nem befolyásolja az el?zetesen felszámított adó levonásához való jog keletkezését. Ennyiben a Bíróságnak lehet?sége nyílik ezen ítélkezési gyakorlatának fejlesztésére.

II. Jogi keret

A. Az uniós jog

5. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(5) 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 héát;

[...]”

6. Ezen irányelv 178. cikke 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;

[...]”

7. Az irányelv 226. cikke a következő szabályozást tartalmazza:

„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:

[...]

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

[...]”

B. A portugál jog

8. A portugál jogban a Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a hozzáadottértékadó-ról szóló törvénykönyv; a továbbiakban: CIVA) 7. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A következő bekezdés rendelkezéseinek sérelme nélkül az adófizetési kötelezettség keletkezésének és az adó felszámíthatóságának időpontja:

a) a termékértékesítésnél az az időpont, amikor a terméket a beszerző rendelkezésére bocsátják.”

A CIVA 8. cikke elírja:

„(1) Az előző cikkben foglaltak sérelme nélkül, ha a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás

számla vagy azzal egyenértékű dokumentum kibocsátását eredményezi, a 29. cikk alapján adókötelezettség keletkezik:

a) a számla vagy az azzal egyenértékű dokumentum kibocsátására előírt határidő betartásával a kibocsátásuk időpontjában.”

9. A CIVA 36. cikke ezen túlmenően a következőket tartalmazza:

„[...]

(5) A számlákat és az azokkal egyenértékű dokumentumokat dátummal és folytonos számozással kell ellátni, és azokon a következő adatokat kell feltüntetni:

[...]

d) az alkalmazandó adó mértéke és a fizetendő adó összege.”

10. A levonási jog gyakorlásának határidejét a CIVA 98. cikke határozza meg: „[...]

(2) A külön jogszabályokban meghatározott rendelkezések sérelme nélkül a túlfizetés levonásához vagy visszatérítéséhez való jogot csak az adólevonáshoz való jog keletkezését vagy a túlfizetést követő négy év során lehet gyakorolni.”

III. Az alapjogvita

11. 2008. február és 2010. május között a nemzeti bíróság előtt folyamatban lévő eljárás felperese, a Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA (a továbbiakban: Biosafe) kaucsukgranulátumot adott el a Flexipiso – Pavimentos SA alperesnek összesen 664 538,77 euró értékben, amelyről csökkentett, 5%-os mértékű hozzáadottértékadó tartalmazó számlát állított ki.

12. 2011-ben a 2008–2010. adóévekre vonatkozó adóellenőrzés megállapította, hogy a felperesnek 21%-os héát kellett volna felszámítania. Az adóhatóság utólagos adómegállapításról szóló határozatában megállapította, hogy a különbség 100 906,50 euró, amelyet a felperes megfizetett az államnak.

13. A felperes 2012. október 24-én a különbözet összegére irányuló fizetési felszólítást küldött az alperesnek, aki azonban megtagadta a kifizetést.

14. A polgári jogi keresettel a felperesnek az a célja, hogy az alperes fizesse még meg számára az említett összeget. Az alperes a fizetendő összeget később visszakövetelheti az adóhatóságtól, hiszen a felperesnek való megfizetést követően adólevonásra jogosult.

15. Az alperes ezzel szemben arra hivatkozik, hogy a CIVA 98. cikkének (2) bekezdése négyéves határidőt állapít meg az áthárított hűa levonására. Ez a határidő a fizetési felszólítás ? amely a kérdést előterjesztő bíróság szerint megfelel minden olyan feltételnek, amely szerint a hűára vonatkozó jogszabályok értelmében vett számlának tekinthető – átvételekor már letelt.

16. Az elsőfokú bíróság és a Tribunal da Relação de Lisboa (liszaboni fellebbviteli bíróság, Portugália) egyaránt úgy vélte, hogy a határidő kezdete és ezzel az adólevonási jog keletkezésének időpontja az eredeti számlák 2008-ban történő kiállítása, nem pedig a helyesbítő iratok 2012-ben történő kiállítása volt. Ezért e bíróságok elutasították a keresetet, amellyel szemben a felperes jogorvoslati kérelmet nyújtott be a Supremo Tribunal de Justiça (legfelsőbb bíróság, Portugália) előtt.

IV. A bíróság el?tti eljárás

17. Az ügyben eljáró Supremo Tribunal de Justiça (legfels?bb bíróság, Portugália) a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1) Ellentétes-e a 2006/112/EK irányelvvel, és különösen annak 63., 167., 168., 178., 179., 180., 182. és 219. cikkével, valamint az adósemlegesség elvével az olyan nemzeti szabályozás, amelyb?l az következik, hogy egy olyan helyzetben, amelyben a termék átruházóját héaalanyként adóellen?rzés alá vonták, amelynek során megállapították, hogy az értékesítés során kisebb héamértéket alkalmazott, mint amilyet alkalmaznia kellett volna, és aki ennek megfelel?en megfizette a kiegészít? adót az állam számára, és a szintén héaalany beszerz?t?l az adott kifizetés kiegyenlítését kéri, a határid?t, amelyen belül ez utóbbi az említett kiegészít? adót levonhatja, az eredeti számlák kibocsátásának és nem a helyesbít? dokumentumok kibocsátásának vagy átvételének id?pontjától kell számítani?

2) Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett el?z? kérdésre adandó nemleges válasz esetén felmerül a kétség, hogy ugyanezen irányelvvel és különösen ugyanazon cikkeivel, illetve az adósemlegesség elvével ellentétes-e az olyan szabályozás, amelyb?l az következik, hogy az eredeti számlákra vonatkozó azon helyesbít? dokumentumok átvételét követ?en, amelyeket az adóellen?rzés és a kiegészít? adónak az állam részére történ? megfizetése alapján bocsátottak ki és az említett kiegészít? adó beszedésére szolgálnak, amikor a levonáshoz való jog gyakorlására el?írt, hivatkozott határid? már lejárt, jogszer??e az, vagy sem, a beszerz? tekintetében, hogy az megtagadja a fizetést, mivel úgy értelmezi, hogy a kiegészít? adó levonhatóságának hiánya igazolja az áthárítás megtagadását?

18. A kérdéssel kapcsolatban a Bíróság el?tti eljárásban írásbeli észrevételeket nyújtott be a Portugál Köztársaság, a Biosafe és az Európai Bizottság.

V. Jogi értékelés

A. Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések elfogadhatóságáról

19. A Portugál Köztársaság elfogadhatatlannak tartja az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdést. Mindkét el?terjesztett kérdésre jellemz?, hogy olyan polgári eljárásban merültek fel a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt, amelyben a felek lényegében az ellenérték nagyságáról vitatkoznak. Az ellenérték nagysága els?sorban a felek (polgári jogi) szerz?désértelmezésének kérdése, és nem tartozik a Bíróság hatáskörébe. Alapvet?en az is nemzeti jogi kérdés, hogy egyáltalán szóba jöhet-e a megállapodás szerinti ellenérték utólagos megemelése, ha a két szerz?d? fél egyoldalúan vagy egyszerre tévedett a jogügylet héa szempontjából való helyes megítélésében.

20. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a nemzeti bíróság által saját felel?sségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan el?terjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által el?terjesztett el?zetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálásának Bíróság általi megtagadása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jelleg?, vagy a Bíróság nem ismeri azon ténybeli és jogi elemeket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon.(6)

21. Ez nem feltételezhet? az el?terjesztett két kérdésr?l. Úgy t?nik, hogy a portugál jogban

lehetőség van arra, hogy utólag megemeljék a vevővel szemben az ellenértéket, ha az adóhatóság magasabb héát állapít meg az eladónál. Ilyen esetben (polgári jogi szempontból) különös jelentősége lehet, hogy a vevő adólevonás útján semlegesíthesse ezt a kiegészítő héát. A vevőt megillető adólevonási jog hiánya esetén ugyanis egyedül ő viselné a héával kapcsolatos tévedés kockázatát, ha utólag megemelhet az ellenérték. Adólevonási jog fennállása esetén azonban egyedül az eladót terhelne a kockázat, ha az ellenérték utólag nem emelhető meg. Ennyiben a kérdést elterjesztő bíróság számára a polgári jogi jogvita keretében legalább hasznos lehet a Bíróság értelmezése a vevő adólevonási jogának fennállása tekintetében. A második elterjesztett kérdés esetében hasonló a helyzet. Így mindkettő még elfogadhatónak tekinthető.

B. Az első kérdésről

1. Az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdés tartalmáról

22. Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság kifejezetten azt szeretné megtudni, hogy „a határidőt, amelyen belül a vevő az említett kiegészítő adót levonhatja, az eredeti számlák kibocsátásának és nem a helyesbítő dokumentumok kibocsátásának vagy átvételének időpontjától kell-e számítani”.

23. Így a kérdést elterjesztő bíróság – a Bizottság és a Portugál Köztársaság észrevételeiből feltételezettekől eltérően – nem azzal foglalkozik, hogy megfelelő-e a nemzeti jogban előírt négyéves határidő. Sokkal inkább azt kell tisztázni, hogy akkor is már az ügylet megvalósulásakor (a jelen esetben 2008-ban) teljes mértékű adólevonási jogosultság keletkezik-e, ha a felek tévesen alacsonyabb héateherből indultak ki, és ezért sem az árban nem vettek figyelembe, sem a számlán nem tüntettek fel magasabb héát.

24. Ennyiben csupán két lehetőség jöhet szóba. Az objektíve helyes mértékű adólevonás keletkezhet a felek elképzelésétől és a megfelelő számlán való feltüntetésétől függetlenül. Ekkor a jelen ügyben 2008-ban keletkezett volna a jog. A másik lehetőség, hogy az adólevonás mértékét korlátozza a héa megfelelő számlán való konkrét feltüntetése. Ekkor a jelen ügyben az 5%-os adómérték tekintetében 2008-ban, a 21%-os adómértékig fennálló különbség tekintetében pedig csak 2012-ben keletkezett volna a jog.

25. A második megközelítést tartom helyesnek. Álláspontom szerint ugyanis meg kell különböztetni egymástól az adólevonási jog *alapvető* keletkezését (lásd a 26. és azt követő pontokat) és az adólevonási jog *összegszerű* keletkezését (lásd a 34. és azt követő pontokat). Alaposan megvizsgálva ez összhangban áll a Bíróság alaki hibától szenvedő számlák *ex tunc* hatállyal történő kijavítására vonatkozó ítélkezési gyakorlatával is (lásd az 53. és azt követő pontokat).

2. Az adólevonási jog alapvető keletkezése

26. Ha alaposabban megvizsgáljuk a Bíróság ítélkezési gyakorlatát, akkor megállapíthatjuk, hogy mindeddig főleg az előzetesen felszámított adó levonásához való jog *alapvető* keletkezésével foglalkozott.

27. A Bíróság erre vonatkozó ítélkezési gyakorlata szerint az adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül.(7)

28. A levonási rendszer célja ugyanis az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő, fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően

biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek fűszabály szerint maguk is héakötelesek.(8)

29. Ami a levonási jog keletkezésének anyagi feltételeit illeti, a Bíróság megállapította,(9) hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontjából az következik, hogy az e jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalanynak utóbb adóköteles tevékenységeihez kell felhasználnia, és e termékeket és szolgáltatásokat előbb más adóalanyak kellett értékesítenie, illetve nyújtania.

30. Mivel a héairányelv 168. cikke az érintett termékeket vagy szolgáltatásokat igénybe vevő személy általi felhasználás tekintetében semmiféle más feltételt nem támaszt, azt a következtetést kell levonni, hogy amennyiben az előző pontban említett feltételek teljesülnek, az adóalany, fűszabály szerint, jogosult az előzetesen felszámított hēa levonására.(10)

31. Ez az ítélezési gyakorlat amellet szól, hogy kizárólag a két adóalany közötti ügylet megvalósulása irányadó, és az, hogy a kedvezményezett adóköteles tevékenységekhez használja fel az igénybe vett szolgáltatást vagy kapott terméket. A Bíróság láthatóan csupán formalitásként kezeli a helyes számlát. Ebben az ítélezési gyakorlatában mindazonáltal a Bíróság mindig csak az adólevonási jog alapvető keletkezéséről nyilatkozott, mivel eleve nem volt vitatott az adókötelezettség mértéke és az adólevonás összege.

32. A jelen eljárásban eldöntendő kérdés azonban nem az adólevonási jog alapvető keletkezésére irányul, hanem *összegszerű* keletkezésére, mivel először hibás adómértéket vettek alapul. Nem vitatott, hogy a vevő (a jelen ügyben a Flexipiso – Pavimentos SA) alapvetően és összegszerűségében érvényesítheti az adólevonáshoz való jogát a megállapított és a számlán is feltüntetett 5% tekintetében.(11)

33. Csupán az kérdés, hogy a vevő már 2008-ban is érvényesíthette-e a 21%-os adólevonást,(12) mivel akkor is ez lett volna a tulajdonképpeni helyes adómérték, még ha a felek nem is ebből indultak ki, vagy nem is tudtak róla.

3. Az adólevonáshoz való jog összegszerű keletkezése

34. Mindezek alapján tehát az *adólevonási jog összegszerű keletkezésének időpontját* kell tisztázni. Ehhez nem csak a héairányelv 168. cikkét kell döntő jelentőségként kezelni, hanem a 226. cikkének 10. pontjával összefüggésben értelmezett 178. cikkének a) pontját is.

a) Az alkalmazandó hēamérték feltüntetésének célja

35. E tekintetben először emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 179. cikkének első bekezdése szerint az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a hēaösszeget, „amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol”. Ebből az következik, hogy a hēa levonásához való jogot fűszabály szerint azon időszak jogcímén kell gyakorolni, amelynek során, egyfelől, e jog keletkezett, másfelől pedig az adóalany a számla birtokában van.(13)

36. Az adólevonási jog gyakorlásához következésképpen a héairányelv 178. cikkének a) pontja előírja, hogy meghatározott számla birtokában kell lenni. Ezt a számlát a héairányelv 219a–240. cikke szerint kell kiállítani. A héairányelv 226. cikkének 10. pontja szerint fel kell tüntetni a „fizetendő hēa összegét”.

37. A héairányelv 178. cikkének a) pontjában szereplő előírással a jogalkotó a vevőt terhel?

híá levonásához való anyagi jogot összeköti az általa fizetend? híát feltüntet? számla birtoklásával.(14)

38. Az adólevonási jog megfelel? számla birtoklásával való összekapcsolásának értelme – ahogyan azt a Bíróság már kifejtette – egyrészt abban rejlik, hogy a számlákon kötelez?en feltüntetend? adatok rendeltetése az, hogy lehet?vé tegyék az adóhatóságok számára, hogy ellen?rizzék az esedékes adó megfizetését és adott esetben a híalevonási jog fennállását.(15) Ez különösen irányadó az ügylet tárgyára, id?pontjára és az értékesít? személyére vonatkozó adatokra.

39. Ehhez azonban nem szükséges a fizetend? híáösszegre vonatkozó adat. A fizetend? híáösszeget jogszabály alapján kell kiszámítani az adómérték és a megállapodás szerinti ellenérték alkalmazásával. Ez (az adómértékre vonatkozó) jogi kérdésen alapuló olyan matematikai számítás, amelyet az adóhatóság bármikor ellen?rizhet a „fizetend? híá összegének” (vagyis az eredménynek) a számlán való kifejezett feltüntetése nélkül is.

40. A híairányelv 226. cikkének 10. pontjában szerepl? törvényi el?írásnak tehát ezen túlmutató értelme és célja kell, hogy legyen. Álláspontom szerint ez az értelem és cél arra irányul, hogy párhuzamosságot teremtsen az eladó adókötelezettsége és a vev? adólevonása között.

41. A számlával az eladó a vev? tudtára adja, hogy véleménye szerint mennyi híával tartozik az államnak és mennyit hárít át a vev?re közvetett adóként. Az ilyen számla azt is egyértelm?vé teszi a vev? számára, hogy ilyen összeg? híá terheli, ha kifizeti a számlát. Ennek az a következménye, hogy kérheti is (csak) ezen – általánosságban az eladó híakötelezettségének is megfelel? – összeg erejéig a mentesítést.

b) Az adósemlegesség elvének figyelembevétele

42. Ez a szabály ezen túlmen?en arra is szolgál, hogy érvényre juttassa a híajogban meghonosodott adósemlegesség elvét. Az adósemlegesség elve a hía fogyasztásiadó?jellegb?l ered? alapvet? elvét(16) képezi, és két elemi állítást tartalmaz.

43. Az említett elvvel ellentétes egyrészt az, hogy a híafelszámítás tekintetében eltér? bánásmódban részesüljenek az ugyanolyan ügyleteket teljesít? gazdasági szerepl?k.(17) Az adósemlegesség elve másrészt azt foglalja magában, hogy az államkincstár érdekében adóbeszed?ként eljáró vállalkozást f?szabály szerint mentesíteni kell a híateher alól,(18) amennyiben a vállalkozási tevékenység célja (f?szabály szerint) adóköteles tevékenység folytatása.(19)

44. Egy pillanatra megállnék a mentesítés gondolatánál. Ebb?l az következik, hogy – ahogyan azt legutóbb Campos Sánchez-Bordona f?tanácsnok kifejtette(20) – csak akkor jöhet szóba adólevonás, ha a vev?t is terheli hía. A teher azonban még nem az ügylettel, hanem csupán az ellenérték és az abban foglalt hía megfizetésével, az ezen összeget feltüntet? számla alapján keletkezik.

45. Mindez még egyértelm?bb a Bíróság korábbi ítélezési gyakorlatában, amelyben még kifejezettebben el?adta,(21) hogy a levonási jog azonnali gyakorlása azt jelenti, hogy f?szabály szerint az adóalanyok valamilyen számla vagy ezzel egyenérték?nek tekintett irat átvétele el?tt semmilyen kifizetést nem teljesítenek, és ezért nem fizetik meg az általuk megfizetend? híát, és hogy nem állapítható meg, hogy az adott ügylet híaköteles, azt megel?z?en, hogy a híát megfizették.

46. Az ugyanis, hogy a vev?t mennyiben terheli (vagy fogja terhelni) hía, csak abból derül ki,

hogya a vev? által fizetend? ellenértékbe beszámítják a megfelel? héát. Az ellenértékbe való héabeszámítás azonban csak az annak alapjául szolgáló jogviszonyból és annak megvalósításának elszámolásából, és ezzel a számlából derül ki.

47. Megfelel? megállapodás és (az e megállapodásnak megfelel?) számla nélkül a vev? nem tudja és nem fogja megfizetni az eladónak a héát. Ez magyarázza – Campos Sánchez-Bordona f?tanácsnok helyes gondolatmenetével összhangban(22) – a héairányelv 178. cikke szerinti szabályt is, amely megfelel? számla birtoklásához köti az adólevonási jog gyakorlását.

48. Mindaddig, amíg – a jelen ügghöz hasonlóan – az eladó nem foglalja bele az árba az általános adómértéket, és azt nem hárítja a vev?re ellenérték útján (2008-ban ez még nem történt meg), a vev?t nem is terheli a héa ezen összege. Az ezen id?pontot megelőző adólevonás nem szüntetné meg a terhet,(23) csupán el?nyt biztosítana számára. A vev? egy adott id?pontban olyan adólevonást érvényesíthetne, amelyet az eladó a magasabb adómérték ismeretének hiányában nem a mértéknek megfelel?en hárít át.

49. Következésképpen – ennyiben a Bizottság véleményének megfelel?en – az adósemlegesség elvéb?l is következik, hogy az adólevonáshoz való jog összességében csak a héairányelv 226. cikkének 10. pontja szerint a számlán feltüntetend? „fizetend? héa összegéig” keletkezik.

50. A héairányelv 226. cikke 10. pontjának többi, a 226. cikkben megfogalmazott számlaformalitáshoz képesti különös jelent?ségét teszi egyértelművé a héairányelv 203. cikke is. A vev? adólevonásához szükséges elem (a fizetend? adó összege) jogszabály szerinti adóteherhez vezet, egyedül a számlán való feltüntetése alapján. Fordított esetben – ha tévesen túl magas adómértéket alkalmaznak – ez azzal a következménnyel jár, hogy ezt a feltüntetett összeget kell megfizetni, jóllehet a vev?t nem illeti meg levonási jog, mivel a jogszabály alapján fennálló adótartozásnál többet tüntettek fel.(24) Így ez a feltüntetés – amely az értékesít? számára a héairányelv 220. cikke alapján kötelező – nem csak alaki, hanem anyagi hatással is jár. Ez a hatás az eladó (a héairányelv 203. cikke) és véleményem szerint ennek megfelel?en a vev? (a héairányelv 178. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikke) oldalán is megjelenik.(25)

51. Az alapjogvita felperese ezen túlmen?en helyesen mutat rá, hogy a felek szerződés-kötési szabadságát is hátrányosan érintené az ügylet megvalósulásának (vagy az ügylet teljesítését követ? első számla) id?pontjától való függ?vé tétel. Ebben az esetben a felek arra lennének kötelezve, hogy az adólevonási jogosultság tagállamok által meghatározandó (adó jogi szempontú) elévülési határidején belül állapítsák meg (polgári jogi szempontból) a végleges árat. Ellenkez? esetben kizárt lenne a vev? adólevonáshoz való joga. Ez furcsa eredmény lenne, hiszen a héa jog alapvet?en gazdasági folyamatokhoz kapcsolódik, de nem azok átforgalmazására irányul.

c) Következtetés

52. A héairányelv 226. cikke 10. pontjával összefüggésben értelmezett 178. cikke a) pontjának szövegével, valamint céljával és értelmével, és az adósemlegesség elvének tiszteletben tartásával következésképpen ellentétes az, ha az (objektíve helyes) mértékben történ? adólevonás az ügylet megvalósításának pillanatában keletkezik. A Flexipiso Pavimentos SA adólevonáshoz való joga (az 5%-os feltüntetett adóösszeget meghaladó rész tekintetében) ezzel – a Bizottság és a Biosafe álláspontjával megegyez?en – legkorábban 2012-ben keletkezett akkor, amikor megkapta a fizetend? héát feltüntet? megfelel? számlát.

4. A számla *ex tunc* hatállyal történ? kijavítására vonatkozó ítélkezési gyakorlat

53. Ezzel nem ellentétes a Bíróság legújabb ítélkezési gyakorlata sem a számlák *ex tunc*

hatállyal történ? kijavításának kérdésében. Igaz ugyan, hogy a Bíróság megállapította, hogy a levonási joghoz kapcsolódó anyagi jogi követelmények szabályozzák e jog alapját és alkalmazási körét, amint azt a héairányelv „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” címet viselő X. címének 1. fejezete el?írja. Az e joggal szemben támasztott alaki követelmények, mint a nyilvántartás vezetésére, a számlázásra és a bevallásra vonatkozó kötelezettségek, ezzel szemben e jog gyakorlásának módjait és ellen?rzését, továbbá a héarendszer megfelel? m?ködését szabályozzák.(26)

54. A héasemlegesség elve megköveteli, hogy az el?zetesen felszámított h?a levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesznek eleget az adóalanyok. Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi feltételek teljesültek?e, az adóalanynak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat el? olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehet?sége elenyészik.(27)

55. Ebb?l a Bíróság arra következtet, hogy az adóhatóság nem tagadhatja meg a h?alevonás jogát kizárólag azon okból, hogy valamely számla nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában el?írt feltételeket, ha rendelkezésére áll minden, annak ellen?rzéséhez szükséges adat, hogy az e jogra vonatkozó anyagi jogi feltételek teljesülnek?e.(28)

56. Ebb?l levezethetnénk azt, hogy akár teljes mértékben számla nélkül is lehetne élni adólevonási joggal. A számla ugyanis összességében csupán alaki követelmény. Ha objektíve megállapítható, hogy fennállnak a héairányelv 168. cikke szerinti anyagi jogi feltételek, akkor a hiányzó alaki követelmények nem akadályozhatják az adólevonást. Ez azonban már a héairányelv 178. cikke a) pontjának egyértelm? szövegével is ellentétes. Ezen túlmen?en hivatkozott ítélezési gyakorlatában a Bíróság is kifejezetten el?írja a számla kijavítását.(29) Így sem ebb?l az ítélezési gyakorlatból, sem a héairányelvb?l nem lehet levezetni a számla nélküli adólevonási jogot.

57. Csupán az kérdés, hogy tekinthet?e a hivatkozott ítélezési gyakorlat szerinti hibás számlának az a (jelen esetben 2008?as) számla, amelyen nem vagy túl alacsony mértékben tüntettek fel héát. Ezt bizonyos körülmények között pusztán alaki hiba miatt *ex tunc* hatállyal ki lehetne javítani, és ezért *ex tunc* hatállyal érvényesíteni lehetne, illetve kellene az adólevonási jogot is.

58. Ezzel összefüggésben mindenképp rá kell mutatni, hogy a Bíróság számlák *ex tunc* hatállyal történ? kijavítására vonatkozó ítélezési gyakorlata összességében az itt szóban forgótól teljesen eltér? tényállásokra vonatkozik. Azokban az ügyekben lényegében létrejött az adólevonási jog, és nagysága tekintetében is egyetértés volt az eladó és a vev? között. A vev? így a számla kézbevételel tudta, hogy mekkora összeg? h?a terheli, és mekkora összegig mentesülhet alóla. Legkés?bb az alaki hibában szenved? számla megfizetésével rá is terhel?dött a h?a. Ezekben a tényállásokban csupán a számla néhány adata hiányzott, amelyek azonban nem érintették sem az eladó adótartozását, sem a vev? adóterhének összegét.

59. Számomra nem t?nik megfelel?nek arra következtetni ebb?l az ítélezési gyakorlatból, hogy a lényegében létrejött adólevonáshoz való jog mértékét is meg lehetne változtatni *ex tunc* hatállyal. Ahogyan azt maga a Bíróság hangsúlyozta a Senatex ítéletben,(30) az ügynek az volt a sajátossága, hogy „a Senatex rendelkezett számlával azon időpontban, amikor a h?a levonásához való jogát gyakorolta, és el?zetesen megfizette a héát”.

60. Ennyiben ítélezési gyakorlatában az arányosság elvére hivatkozva (és a „büntet?kamatok” elkerülése érdekében) a Bíróság engedélyezte a számla alaki hibáinak (*ex tunc* hatállyal történ?) kijavítását a vev? javára, aki egyetértett a számlán feltüntetett héával, és megfizette, tehát viselte is az adóterhet. A h?a összegének hiányzó vagy túl alacsony mérték? feltüntetése azonban más,

mint az adószám hiánya vagy a hiányzó dátum vagy a szolgáltatás hibás leírása. Ez utóbbi adatok csupán az ügyletek adóhatóság általi ellenőrzése tekintetében jelentősek.

61. A feltüntetett héaösszeg azonban – ahogyan azt a fenti 39. és azt követő pontokban kifejtettem – döntő jelentőségű a vevőt érintő adóteher mértéke és ezáltal az adólevonás biztosította mentesítés mértéke tekintetében. A héairányelv 226. cikkében elírt többi számlaadattól eltérően a héairányelv 226. cikkének 10. pontja az adólevonási jog nem pusztán alaki követelményét jelenti. Ez az adat sokkal inkább alapvető jelentőségű az adóval terhelés (lásd a héairányelv 203. cikkét) és a vevő adólevonási jogának párhuzamossága tekintetében. A „fizetendő héaösszeg” utólagos módosítása így nem járhat *ex tunc* hatállyal a Bíróság hivatkozott ítélezési gyakorlata szerint.

62. A korábban számlán nem szereplő (vagyis nem feltüntetett) héa növelése így nem pusztán alaki hiba kijavítása. Ez a növelés sokkal inkább a számla első kiállításához hasonlít. Az eladó ugyanis itt is először közli az általa áthárított (kiegészítő) héa összegét. A vevő is először szerez tudomást arról, hogy mekkora a jogügylet alapján őt terhelő (kiegészítő) héa, amelyet még (kiegészítésképpen) viselnie kell a későbbi számla kifizetésekor.

63. Ez az anyagi jogi jelleg egyértelmű a héairányelv 90. és 185. cikkében szereplő szabályozás alapján is. Mindkét rendelkezés az adóalap későbbi csökkenése esetén való eljárást szabályozza. Az adóalany oldaláról nézve ez a héairányelv 90. cikke szerint történik, az adólevonásra jogosult szempontjából pedig a héairányelv 185. cikke szerint.⁽³¹⁾ Ahogyan az a héairányelv 184. cikkéből következik, az adólevonás helyesbítésére *ex nunc* hatállyal kerül sor. Ugyanez igaz a héairányelv 90. cikke szerint is, mert ott sem látható az addig keletkezett adóteherre vonatkozó *ex tunc* hatály. Az ellenérték kölcsönös mérséklésénél hiányzó *ex tunc* hatálynak érvényesnek kell lennie az ellenérték későbbi kölcsönös emelésére vagy akár a későbbi (a jelen esetben 5%-ról 21%-ra történő) adómérték-növelésen alapuló egyoldalú ellenérték-növelésre is.

64. Következésképpen – a Bíróság alaki hibában szenvedő számlák *ex tunc* hatállyal való kijavítására vonatkozó ítélezési gyakorlatának figyelembevétele mellett is – annak a számlának a birtoklásával keletkezik az adólevonási jog, amely először adja meg a fizetendő héa összegét, és erre az összegre korlátozza az adólevonás mértékét.

5. Összefoglaló

65. A héaterhet nyilvánvalóan feltüntetett számla *fennállása* nem csupán alaki követelmény, hanem az adólevonási jog *anyagi* tényállási eleme. Ez következik a számlák céljából és értelméből, amely többek között arra irányul, hogy párhuzamosságot biztosítson az adókötelezettség és az adólevonás között. Mivel az adólevonási jog helyesbítése anyagi jogi szempontból ahhoz igazodik, hogy valamely adóalanyt (azért, mert már megfizette az ellenértéket) terheli-e vagy (azért, mert megállapodtak a megfelelő ellenértékben) terhelni fogja-e héa, e teher számlán való feltüntetése kötelező.

66. Csak ez az értelmezés tesz eleget a héairányelv 203. cikkével összefüggésben értelmezett 226. cikke 10. pontja sajátosságainak, valamint 90. cikkének és 184. és 185. cikkének.

67. Következésképpen a meghatározott mértékű adólevonáshoz való jog is csupán akkor keletkezhet (és gyakorolható), amikor a kedvezményezett birtokában van az a számla, amely feltünteteti ezt az összegű héát. A jelen ügyben ez csak 2012-ben történt meg.

68. Így nem kell megválaszolni a Portugál Köztársaság arra vonatkozó, részletesen kifejtett kérdését, hogy a nemzeti jog szerint mennyi ideig lehet érvényesíteni ezt a jogot. Semmi nem utal

arra, hogy uniós jogi szempontból kétséges lenne a már magasabb héaösszeget tartalmazó számla birtoklásától számított, a nemzeti jogban elírt négyéves határidő?

C. A második kérdésről

69. Az els? kérdésre adott igenl? válaszra tekintettel a második kérdésre már nem szükséges válaszolni.

70. Egyebekben a vevő ellenértékre vonatkozó fizetési hajlandóságának hiánya polgári jogi kérdés, és ennek megválaszolása nem a héairányelv alapján történik. Az egyedi ügy valamennyi körülményének figyelembevételével a szerződésértelmezés dönti el azt a kérdést, hogy annak a vevőnek, aki már nem vonhat le előzetesen megfizetett adót, utólag mégis meg kell-e fizetnie ezt az összeget, ha a szerződéskötéskor mindkét fél kölcsönösen túl alacsony adómértékből indult ki. A héairányelv 73. cikkéből csupán az derül ki, hogy a heta az eredeti megállapodás szerinti ellenérték szerves része. Az már első sorban a felek közötti szerződéses kockázatmegosztás kérdése, hogy utólag lehet-e, és ha igen, milyen mértékben kiigazítani ezt az eredeti megállapodás szerinti ellenértéket.

VI. Végkövetkeztetések

71. Azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Supremo Tribunal de Justiça (legfelsőbb bíróság, Portugália) által elé terjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

Az adólevonási jog a héairányelv 178. cikkének a) pontjával és 226. cikkének 10. pontjával összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontja szerint a számlán feltüntetett fizetendő hűaösszeg mértékéig csupán az ilyen számla kézhezvételével keletkezik. E fizetendő hűaösszeg módosított számlán történő utólagos emelése (kijavítása) nem eredményezi az adólevonási jog *ex tunc* hatállyal történő keletkezését. Így a héairányelv rendelkezéseivel ellentétes az a jogszabály, amely szerint a jelen ügghöz hasonló esetben már az eredeti számla kiállításával megkezdődik az e kiegészítő adó levonására irányadó határidő.

- 1 Eredeti nyelv: német.
- 2 C?533/16. sz. ügy – Volkswagen AG.
- 3 2016. szeptember 15?i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C?516/14, EU:C:2016:690).
- 4 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet (C?518/14, EU:C:2016:691).
- 5 HL 2006. L 347., 1. o.
- 6 2014. szeptember 17?i Cruz & Companhia ítélet (C?341/13, EU:C:2014:2230, 32. pont); 2014. április 30?i Pfleger és társai ítélet (C?390/12, EU:C:2014:281, 26. pont); 2010. június 22?i Melki és Abdeli ítélet (C?188/10 és C?189/10, EU:C:2010:363, 27. pont); 2002. január 22?i Canal Satélite Digital ítélet (C?390/99, EU:C:2002:34, 19. pont).
- 7 2017. szeptember 21?i SMS group ítélet (C?441/16, EU:C:2017:712, 39. pont); 2016. június 22?i Gemeente Woerden ítélet (C?267/15, EU:C:2016:466, 31. pont); 2010. december 22?i Dankowski ítélet (C?438/09, EU:C:2010:818, 23. pont); 2010. július 15?i Pannon Gép Centrum ítélet (C?368/09, EU:C:2010:441, 37. pont).
- 8 2017. szeptember 21?i SMS group ítélet (C?441/16, EU:C:2017:712, 40. pont); 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet (C?518/14, EU:C:2016:691, 27. pont); 2016. szeptember 15?i

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C?516/14, EU:C:2016:690, 39. pont); 2012. március 22?i Klub ítélet (C?153/11, EU:C:2012:163, 35. pont); 2010. december 22?i Dankowski ítélet (C?438/09, EU:C:2010:818, 24. pont).

9 2017. január 12?i MVM végzés (C?28/16, EU:C:2017:7, 28. pont); 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet (C?518/14, EU:C:2016:691, 28. pont); 2016. szeptember 15?i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C?516/14, EU:C:2016:690, 40. pont); 2016. június 22?i Gemeente Woerden ítélet (C?267/15, EU:C:2016:466, 34. pont); lásd ebben az értelemben: 2015. október 22?i PPUH Stehcemp ítélet (C?277/14, EU:C:2015:719, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

10 2016. június 22?i Gemeente Woerden ítélet (C?267/15, EU:C:2016:466, 35. pont).

11 A héairányelv 73. cikke miatt pontosabb a megállapodás szerinti ellenérték 5/105 részér?l beszélni.

12 A héairányelv 73. cikke miatt pontosabb a megállapodás szerinti ellenérték 21/121 részér?l beszélni.

13 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet (C?518/14, EU:C:2016:691, 35. pont); lásd ebben az értelemben: 2004. április 29?i Terra Baubedarf?Handel ítélet (C?152/02, EU:C:2004:268, 34. pont).

14 Lásd: Campos Sánchez?Bordona f?tanácsnok Volkswagen ügyre vonatkozó indítványa (C?533/16, EU:C:2017:823, 60. pont).

15 2016. szeptember 15?i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C?516/14, EU:C:2016:690, 27. pont); lásd továbbá: Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ügyre vonatkozó indítványom (C?516/14, EU:C:2016:101, 30., 32. és 46. pont).

16 2014. március 13?i Malburg ítéletében (C?204/13, EU:C:2014:147, 43. pont) a Bíróság értelmezési elvr?l beszél.

17 2008. október 16?i Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ítélet (C?253/07, EU:C:2008:571, 30. pont); 1999. szeptember 7?i Gregg ítélet (C?216/97, EU:C:1999:390, 20. pont); 1998. június 11?i Fischer ítélet (C?283/95, EU:C:1998:276, 22. pont).

18 2008. március 13?i Securenta ítélet (C?437/06, EU:C:2008:166, 25. pont); 2004. április 1?jei Bockemühl ítélet (C?90/02, EU:C:2004:206, 39. pont).

19 2014. március 13?i Malburg ítélet (C?204/13, EU:C:2014:147, 41. pont); 2005. december 15?i Centralan Property ítélet (C?63/04, EU:C:2005:773, 51. pont); 2005. április 21?i HE ítélet (C?25/03, EU:C:2005:241, 57. pont); a Centralan Property ügyre vonatkozó indítványom (C?63/04, EU:C:2005:185, 25. pont).

20 Campos Sánchez?Bordona f?tanácsnok Volkswagen ügyre vonatkozó indítványa (C?533/16, EU:C:2017:823, 64. pont).

21 2004. április 29?i Terra Baubedarf?Handel ítélet (C?152/02, EU:C:2004:268, 35. pont).

22 Campos Sánchez?Bordona Volkswagen ügyre vonatkozó indítványa (C?533/16, EU:C:2017:823, 58. és azt követ? pontok).

23 Ezzel kapcsolatban lásd Campos Sánchez?Bordona azonos álláspontját a Volkswagen

ügyre vonatkozó indítványában (C?533/16, EU:C:2017:823, 64. pont).

24 2007. március 15?i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C?35/05, EU:C:2007:167, 23. pont); 1989. december 13?i Genius ítélet (C?342/87, EU:C:1989:635, 15. pont).

25 Ebben az értelemben továbbá: Campos Sánchez-Bordona f?tanácsnok Volkswagen ügyre vonatkozó indítványa (C?533/16, EU:C:2017:823, 67. pont).

26 2016. július 28?i Astone ítélet (C?332/15, EU:C:2016:614, 47. pont); lásd ebben az értelemben: 2014. december 11?i Idexx Laboratories Italia ítélet (C?590/13, EU:C:2014:2429, 41. és 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 2016. szeptember 15?i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C?516/14, EU:C:2016:690, 42. pont); 2015. július 9?i Salomie és Oltean ítélet (C?183/14, EU:C:2015:454, 58. és 59. pont); lásd továbbá ebben az értelemben mindenesetre a fordított adózás esetében: 2010. október 21?i Nidera Handelscompagnie ítélet (C?385/09, EU:C:2010:627, 42. pont); szintén a fordított adózás esetében: 2012. március 1?jei Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz ítélet (C?280/10, EU:C:2012:107, 43. pont).

28 2016. szeptember 15?i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C?516/14, EU:C:2016:690, 43. pont).

29 2016. szeptember 15?i Senatex ítéletében (C?518/14, EU:C:2016:691, 39. pont) a Bíróság kifejezetten elhatárolódik a 2004. április 29?i Terra Baubedarf?Handel ítélett?l (C?152/02, EU:C:2004:268, 38.pont) arra utalva, hogy ott nem volt számla, miközben a Senatex ügyben héával együtt ki is fizetett számla állt rendelkezésre.

30 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet (C?518/14, EU:C:2016:691, 39. pont).

31 Kapcsolatukhoz lásd: Di Maura ügyre vonatkozó indítványom (C?246/16, EU:C:2017:440, 27. pont); Saugmandsgaard Øe f?tanácsnok T – 2 ügyre vonatkozó indítványa (C?396/16, EU:C:2017:763, 56. és azt követ? pontok).