

Ideiglenes változat

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2021. április 22.(1)

C-80/20. sz. ügy

Wilo Salmson France SAS

kontra

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți

(a Tribunalul București [bukaresti törvényszék, Románia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adójogszabályok – Hozzáadottértékadó – 2006/112/EK irányelv – 167. cikk és a 178. cikk a) pontja – Az adólevonási jog keletkezése – Keletkezési időszak – A számlával való rendelkezés mint anyagi jogi feltétel – Az adólevonás alaki feltételeitől való elhatárolás – A visszatérítésről szóló irányelv (2008/9/EK irányelv) – A 14. cikk (1) bekezdésének a) pontja és a 15. cikk – Nem megtámadott elutasító határozat jogereje – A számla sztornírozásának (érvénytelenítésének) és újbóli kiállításának jogkövetkezményei”

I. Bevezetés

1. Egy vállalkozás 2012-ben visszatérítési kérelmet nyújtott be Romániában, 2012-ben azonban csak olyan számla állt rendelkezésre, amely alkalmasint nem volt megfelelő. Miután elutasították a 2012-re vonatkozó visszatérítési kérelmet, e számlát sztornírozták (érvénytelenítették), és 2015-ben újból kiállították. Ezt követően 2015-re vonatkozóan új visszatérítési kérelmet nyújtottak be, amelyről az alapügyben döntení kell. A nemzeti bíróságban felmerül a kérdés, hogy mikor keletkezett az adólevonási jog, és mikor kellett volna benyújtani a visszatérítési kérelmet.

2. A Bíróság a jelen ügyben a héajogi gyakorlat egyik legfontosabb kérdésére adhat választ: Szükséges feltétele-e a valamely vállalkozás általi adólevonásnak a számlával való rendelkezés?

3. Ha e kérdésre igenlő választ kell adni, akkor az ilyen számlával való rendelkezés azon

adómegállapítási időszak szempontjából is jelentőséggel bír, amelyben érvényesíteni kell az adólevonást, illetve be kell nyújtani a visszatérítési kérelmet. Ha az eredeti számlát később kijavítják, akkor e kijavítás *ex tunc* hatályának feltételezése esetén a hibás számlával való rendelkezés időpontja (a jelen esetben a 2012-es év) lenne döntő, egyébként pedig a kijavított számlával való rendelkezés időpontja (a jelen esetben a 2015-ös év). Ha viszont a fenti kérdésre nemleges választ kell adni, akkor kizárólag a termékértékesítés (jelen esetben 2012. évi) teljesítése bír jelentőséggel.

4. Ha az adólevonásra bizonyos időbeli korlátok vonatkoznak (legyenek azok akár bizonyos kérelembenyújtási határidő, mint a jelen esetben a 2008/9 irányelv szerinti visszatérítési eljárásban, akár elévülési idő), jelentőséggel bír, hogy mikor kezdődnek meg ezek a határidők. Ezzel függ össze az a kérdés, hogy létezik-e olyan meghatározott időpont, amelyben az adóalanynak érvényesítenie kell az adólevonást, vagy szabadon választhatja meg ezt az időpontot azáltal, hogy a vele szerződő felet megkéri arra, hogy állítson ki részére új számlát, a korábbi pedig érvénytelenítse. Emellett eljárásjogi kérdések is felmerülnek, ha a kért hálózati visszatérítést időközben már jogerősen elutasították.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

– A 2006/112 irányelv

5. A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló 2006/112/EK irányelv(2) (a továbbiakban: hálózati irányelv) 63. cikke szabályozza az adóztatandó tényállás megvalósulását és az adófizetési kötelezettség keletkezését:

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

6. A hálózati irányelv 167. cikke az adólevonási jog keletkezésére vonatkozik. E cikk a következőképpen szól:

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

7. Ugyanezen irányelv 178. cikke viszont az adólevonási jog gyakorlását szabályozza:

„Az adóalany 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;

[...]

f) amennyiben a 194–197. cikk és a 199. cikk értelmében termék beszerzőjeként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként adófizetésre kötelezett, az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie.”

8. A hálózati irányelv 219. cikke a számlák módosítására vonatkozik, és e tekintetben a következőket állapítja meg:

„Számlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és

egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, vagy módosítja azt.”

9. A héairányelv 168. cikkének a) pontja viszont az adólevonás tárgyi terjedelmét szabályozza:

„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.”

10. Ugyanezen irányelv 169. cikkének a) pontja kibívti ezt az adólevonási jogot:

„A 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett hál levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a következő tevékenységek céljára használja fel:

a) a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő ügyletek, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat.”

11. A héairányelv 170. cikke e tekintetben pontosítja, hogy az adóalanynak az adólevonás lehetőségének hiányában is joga van a visszatérítéshez:

„Minden olyan adóalany, aki a 86/560/EGK irányelv [...] 1. cikke, a 2008/9/EK irányelv [...] 2. cikk 1. pontja és 3. cikke, valamint ezen irányelv 171. cikke értelmében nem letelepedett abban a tagállamban, amelyben hál hatálya alá tartozó terméket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, joga van ezen adó visszatérítéséhez, amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat a következőkre használják:

a) a 169. cikkben meghatározott ügyletek; [...]”

12. A héairányelv 171. cikkének (1) bekezdése a belföldi ügyleteket nem teljesítő adóalany részére történő visszatérítés részletes szabályaira vonatkozik:

„Azon adóalany részére, aki nem telepedett le abban a tagállamban, ahol a hál hatálya alá tartozó termékeket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, de egy másik tagállamban letelepedett, a hál visszatérítés a 2008/9/EK irányelvben megállapított részletes szabályoknak megfelelően történik.”

– A 2008/9 irányelv

13. A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben elírt hozzáadottértékadó visszatérítés [helyesen: hozzáadottértékadó visszatérítés] részletes szabályainak megállapításáról szóló 2008/9/EK irányelv(3) (a továbbiakban: a visszatérítésről szóló irányelv) 5. cikke egyértelművé teszi a héairányelvhez fűződő viszonyt.

„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;
- b) olyan személy részére teljesített ügyletek, aki a 2006/112/EK irányelv 194–197. és 199. cikkével összhangban a hía megfizetésére kötelezett, ezen irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint.

A 6. cikk sérelme nélkül és ezen irányelv alkalmazásában az elztesen felszámított adó visszatérítésére való jogosultságot a 2006/112/EK irányelv szerint határozzák meg, az utóbbi irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint.”

14. A visszatérítésről szóló irányelv 10. cikke lehetővé teszi, hogy a visszatérítés helye szerinti tagállam kibvítse a kérelemhez csatolandó dokumentumok körét.

„A 20. cikk szerinti információkérés sérelme nélkül a visszatérítés helye szerinti tagállam kérheti a kérelmezőt a számla vagy az importokmány másolatának elektronikus úton való benyújtását is a visszatérítési kérelemmel együtt, ha a számlán vagy az importokmányon szereplő adóalap legalább 1000 EUR vagy annak nemzeti pénznemben kifejezett ellenértéke. Amennyiben a számla üzemanyagra vonatkozik, ez a küszöbérték 250 EUR vagy annak nemzeti pénznemben kifejezett ellenértéke.”

15. A visszatérítésről szóló irányelv 14. cikke a visszatérítési kérelem tartalmára vonatkozik:

„(1) A visszatérítési kérelem az alábbiakra vonatkozik:

- a) a visszatérítési időszak alatt számlázott termékek beszerzésére vagy szolgáltatások igénybevételére, feltéve hogy a hía a számla kiállításának időpontja előtt vagy a számla kiállításakor vált esedékessé; vagy olyan termékek beszerzésére, illetve olyan szolgáltatások igénybevételére, amelyek esetében a hía a visszatérítési időszak alatt vált esedékessé, feltéve hogy a beszerzéseket, illetve az igénybevételt az adófizetési kötelezettség keletkezése előtt kiszámlázták; [...]

16. A visszatérítésről szóló irányelv 15. cikkének (1) bekezdése szabályozza, hogy meddig kell benyújtani az ilyen visszatérítési kérelmet:

„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. [...]

17. A visszatérítésről szóló irányelv 23. cikke a visszatérítési kérelem elutasítására vonatkozik:

„(1) Amennyiben a visszatérítési kérelem teljes vagy részleges elutasítására kerül sor, a visszatérítés helye szerinti tagállam a határozattal együtt az elutasítás indokait is közli a kérelmezővel.

(2) A visszatérítési kérelem elutasításáról szóló határozat ellen a kérelmező a visszatérítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságainál fellebbezést nyújthat be, az e tagállamban

letelepedett személyek által benyújtott visszatérítési kérelmek esetében a fellebbezésekre vonatkozó formai és határidőfeltételekkel azonos feltételek mellett. [...]”

B. A román jog

18. A Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adójogi törvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény, a továbbiakban: adójogi törvénykönyv) 145. cikke az adóalanyok termékek beszerzéséhez vagy szolgáltatások igénybevételéhez kapcsolódó hűa levonásához való jogát szabályozza.

19. Az adójogi törvénykönyv 146. cikke akként rendelkezik, hogy e jog gyakorlásához az adóalanynak számlával kell rendelkeznie.

20. Az adójogi törvénykönyv 1472. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy a Romániába történő behozatal és a Romániában teljesített termékbeszerzés/igénybe vett szolgáltatás után megfizetett hűa visszatérítésében részesülhet a nem Romániában, hanem valamely más tagállamban letelepedett olyan adóalany, amely Romániában nem köteles a hűanyilvántartásban szerepelni.

21. A Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (az adójogi törvénykönyv alkalmazási szabályairól szóló 44/2004. sz. kormányrendelet) 49. pontjának (15) bekezdése akként rendelkezik, hogy a visszatérítési kérelem „a visszatérítési időszak alatt számlázott, a visszatérítési kérelem benyújtásának napjáig kifizetett termékek beszerzésére vagy szolgáltatások igénybevételére [vonatkozik]. A visszatérítési kérelem benyújtásának napjáig ki nem fizetett számlákat a kifizetésük időszakára vonatkozó visszatérítési kérelemben kell figyelembe venni”.

22. E kormányrendelet 49. pontjának (16) bekezdése értelmében „[a] (15) bekezdésben említett ügyleteken túl, a visszatérítési kérelem olyan számlákra vagy importokmányokra is vonatkozhat, amelyekkel kapcsolatban még nem nyújtottak be visszatérítési kérelmet, és amelyek olyan ügyletekre vonatkoznak, amelyeket a kérdéses naptári évben teljesítettek”.

III. Az alapjogvita

23. A Romániában letelepedett és ott hűanyilvántartásba vett ZES Zollner Electronic SRL társaság (a továbbiakban: ZES) Romániában gyártott termékeket értékesít a Pompas Salmson SAS részére. A Pompas Salmson egy hűalevonásra jogosult társaság, amely gazdasági tevékenységének székhelye Franciaországban található. A Pompas Salmson SAS nem telepedett le Romániában, és az ottani hűanyilvántartásban sem szerepel.

24. A Pompas Salmson gyártóberendezések megvásárlására vonatkozó adásvételi szerződést is kötött a ZES-szel. A ZES eladta e berendezéseket a Pompas Salmsonnak, amelyeket az ezt követően újból a ZES rendelkezésére bocsátott abból a célból, hogy azokat a Pompas Salmson részére később leszállítandó termékek gyártása során használja (úgynevezett tooling).

25. E gyártóberendezéseknek a Pompas Salmson részére történő eladásáról a ZES 2012-ben megfelelő hűas számlákat állított ki. Nem egyértelmű, hogy a Pompas Salmson megfizette-e ezeket a számlákat, és ha igen, mikor.

26. A Pompas Salmson a visszatérítésről szóló irányelv és az adójogi törvénykönyvnek a 44/2004. sz. kormányrendelet 49. pontjával összefüggésben értelmezett 1472. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján a Romániában megfizetett hűa visszatérítését kérte.

27. A román adóhatóságok 2014. január 14-ii határozatukkal a kérelemhez mellékelt

dokumentációval és látszólag(4) a mellékelt számlák jogszabályi előírásoknak való megfelelésének hiányával összefüggő okokból 449 538,38 román lej (RON) (hosszvetőleg 92 000 euró) összeg vonatkozásában elutasították a 2012. január 1. és 2012. december 31. közötti időszakra vonatkozó visszatérítési kérelmet. Románia állítása szerint nem bizonyították a benyújtott számlák megfizetését, amelyet az akkoriban hatályos jogi szabályozás alapján még bizonyítani kellett volna. Maguk a számlák kivétel nélkül helyesek voltak.

28. A ZES mindenesetre sztorizálta az eredetileg (2012-ben) kiállított számlákat, és 2015-ben új számlákat állított ki a gyártóberendezések eladásáról.

29. 2014-ben a Pompas Salmson beadványára válaszul egyesült a Wilo France SAS-szal. Ennek révén létrejött a Wilo Salmson France SAS (a továbbiakban: felperes).

30. 2015 novemberében a felperes kérelmet nyújtott be, amellyel a héa visszatérítését a ZES által a 2015. augusztus 1. és 2015. október 31. közötti időszakban kiállított új számlák alapján kérte. Az adóhatóságok a héa-visszatérítési kérelmet mint megalapozatlant arra való hivatkozással utasították el, hogy a felperes nem tartotta be a 44/2004. sz. kormányrendelet 49. pontja (16) bekezdésének rendelkezéseit, és hogy a felperes korábban már kérte a számlák visszatérítését.

31. A felperes e határozat ellen 2016. június 13-án fellebbezést nyújtott be, amelyet a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DRFP) București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (bukaresti regionális adóügyi főigazgatóság – külföldi illetőségű adózókért felelős adóhatóság, Románia) mint megalapozatlant elutasított. E másodfokú hatóság úgy vélte, hogy a visszatérítési kérelem tárgyát képező héa egy másik visszatérítési kérelemben korábban már szerepelt, és a 2015. év helyett a 2012. évhez kapcsolódnak azok az ügyletek, amelyekre a héa-visszatérítési kérelem vonatkozik. A felperes keresetet indított ezzel szemben.

IV. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

32. 2019. december 19-i végzésével a keresetet tárgyaló Tribunalul București (bukaresti törvényszék, Románia) előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1) A 2006/112/EK irányelv 167. cikkének a 178. cikkével összefüggésben történő értelmezését illetően: a héarendszer működésének módjától függően van-e különbség a levonási jog keletkezésének időpontja és e jog gyakorlásának időpontja között?

E tekintetben azt kell tisztázni, hogy gyakorolható-e a héa levonásához való jog a termékbeszerzésről kiállított, héát tartalmazó (érvényes) számla hiányában?

2) Ugyanezen rendelkezéseknek a 2008/9/EK irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának első fordulataival összefüggésben történő értelmezését illetően: mely eljárási mozzanatot kell alapul venni a héalevonáshoz való jog gyakorlása szabályszerűségének értékelése céljából?

E tekintetben azt kell tisztázni, hogy benyújtható-e a „tárgyidőszak” előtti esedékessé vált, de a tárgyidőszakban kiszámlázott héa visszatérítése iránti kérelem?

3) A 2008/9 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontja első fordulata ugyanezen rendelkezéseinek a 2006/112 irányelv 167. és 178. cikkével összefüggésben történő értelmezését illetően: milyen hatással van a „tárgyidőszakot” megelőző termékbeszerzésekre vonatkozó számlák sztorizálása és új számlák kiállítása az e termékbeszerzésekhez kapcsolódó hiva visszafizetéséhez való jog gyakorlására?

E tekintetben azt kell tisztázni, hogy abban az esetben, ha az eladó sztorizálja a termékbeszerzések vonatkozásában eredetileg kiállított számlákat, majd ezt követően új számlákat állít ki, a jogosultnak a termékbeszerzésekhez kapcsolódó hiva visszafizetése kérelmezése iránti joga gyakorlása szempontjából az új számlák keltét kell-e alapul? Így kell-e eljárni egy olyan helyzetben, amikor az eredeti számlák sztorizálására és az új számlák kiállítására a jogosultnak nincs ráhatása, hanem az kizárólag az eladó mérlegelési mozgásterébe tartozik?

4) A nemzeti szabályozás esedékességi feltételhez kötheti-e a hiva 2008/9 irányelvnek megfelelően engedélyezett visszafizetését abban az esetben, ha a helyes számlát a [visszafizetési] kérelem időszakában állították ki?

33. A Bíróság előtti eljárásban a felperes, Románia, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

V. A jogkérdés?

A. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

34. Románia vitatja az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságát, és azt állítja, hogy a kérdést előterjesztő bíróság tévesen ismerte az alapügy tényállását. Románia álláspontja szerint 2012-ben nem a számlák hiányosságai, hanem a számlák megfizetésére vonatkozó bizonyíték hiánya miatt utasították el a visszafizetési kérelmet. Az akkoriban hatályos (nemzeti) jogi szabályozás alapján még bizonyítani kellett volna a számlák megfizetését. Egy átmeneti szabályozás alapján e kérelmeket 2014. szeptember 30-ig újból – ezúttal a megfizetésre vonatkozó bizonyíték nélkül is – be lehetett volna nyújtani. A felperes elmulasztotta ezt. Hibás számla hiányában a kérdést előterjesztő bíróság által feltett összes kérdés tárgyaltan, és a Bíróság nem adhat hasznos választ azokra.

35. A Bíróság számára megnehezíti az uniós jog helyes értelmezését, ha tévesen ismertetik a tényállást. Ha nem áll fenn a számlákkal kapcsolatos hiba, akkor – amint azt Románia helyesen kifejti – a kérdést előterjesztő bíróság által felvetett kérdések egyike sem merül fel. Egyébként nem lehet tudni, hogy adott esetben mi volt konkrétan az a számlákkal kapcsolatos hiányosság, amely miatt 2012-ben elutasították a visszafizetési kérelmet. A feltett kérdések megválaszolása szempontjából azonban nem mindegy, hogy a számlák helyesek voltak-e, azokon csupán a dátum nem szerepelt, vagy azokon például egyáltalán nem tüntették-e fel külön a hivat.

36. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban a nemzeti bíróságok és a Bíróság közötti egyértelmű feladatmegosztást kimondó EUMSZ 267. cikk értelmében – a nemzeti bíróság által közölt tényállás alapján – kizárólag a Bíróság határozhat az uniós jogszabályok értelmezéséről és érvényességéről.(5) Ami ezért az előzetes döntéshozatalra utaló határozat állítólagos ténybeli hibáit illeti, nem a Bíróság, hanem a nemzeti bíróság feladata a jogvita alapjául szolgáló tényállás megállapítása, és ebből az általa hozandó határozatra vonatkozó következmények levonása.(6)

37. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem ennélfogva elfogadható, és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket azon – a kérdést előterjesztő bíróság által

megalapozottsága szempontjából mindazonáltal vizsgálendő – el?feltevés alapján kell megválaszolni, hogy a 2012. évi visszatérítési kérelmet hibás számlák miatt utasították el.

B. Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

38. A jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát egy 2012?ben elutasított, a visszatérítésr?l szóló irányelvvel alapuló visszatérítési kérelem képezi. E kérelmet 2015?ben újból benyújtották, miután a 2012. évi eredeti számlákat sztorinírozták, és 2015?ben újból kiállították. Négy kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság végeredményben azt szeretné megtudni, hogy mi a helyes id?pontja azon hea visszatérítésének, amelyet a vev? (a felperes) 2012. évi értékesítések tekintetében fizetett meg az ár részeként.

39. Még ha csak a második, harmadik és negyedik kérdés vonatkozik is a visszatérítésr?l szóló irányelvre, az els? kérdés pedig az adólevonás érvényesítésének id?pontjára vonatkozik, – a Bizottság álláspontjával ellentétben – szükséges el?zetes kérdésként e kérdésre is választ kell adni.

40. Ahogyan azt a Bíróság már több alkalommal egyértelm?vé tette, a visszatérítésr?l szóló irányelvnek nem célja, hogy meghatározza a visszatérítéshez való jog gyakorlásának feltételeit, illetve e jog terjedelmét. A visszatérítésr?l szóló irányelv 5. cikkének második bekezdése ugyanis – ezen irányelv 6. cikkének sérelme nélkül – el?írja, hogy az el?zetesen felszámított hea visszatérítésére való jogosultságot a visszatérítés helye szerinti tagállamban alkalmazott héairányelv szerint határozzák meg.(7) A héairányelv tehát az anyagi jogi jogosultságot határozza meg, a visszatérítésr?l szóló irányelv pedig azt szabályozza részletesen, hogy ez a héairányelv 170. cikkében meghatározott anyagi jogi jogosultság hogyan teljesül a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett (a visszatérítésr?l szóló irányelv 3. cikke értelmében vett) adóalanyok esetében.(8)

41. Következésképpen a valamely másik tagállamban letelepedett adóalany a visszatérítésr?l szóló irányelv szerinti visszatérítéshez való joga megfelel azon adóalany adólevonási jogának, aki a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésének helye szerinti tagállamban telepedett le.(9)

42. Ezért dönt? jelent?séggel bír, hogy mikor keletkezett a héairányelv 167. és azt követ? cikke szerinti adólevonási jog, és mikor kellett volna gyakorolnia azt a felperesnek. Ebb?l következik a válasz arra az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett összes kérdés mögött rejl? kérdésre, hogy a felperes a jelen esetben 2015?ben a visszatérítésr?l szóló irányelv 14. cikke szerinti megfelel? visszatérítési id?szakban (és a visszatérítésr?l szóló irányelv 15. cikke szerinti határid?n belül) érvényesítette?e az adólevonást a gyártóberendezések 2012. évi értékesítése tekintetében.

43. A kérdést el?terjeszt? bíróság számára különösen azért merül fel ez a kérdés, mert a 2012. évi értékesítések tekintetében kiállított eredeti (és látszólag hibás) 2012. évi számlákat sztorinírozták, és 2015?ben újból kiállították. E tekintetben a válasz valamennyi kérdés esetében attól függ, hogy milyen jelent?séggel bír a számla az adólevonás szempontjából (err?l lásd a C. pontot). Ha ugyanis egyáltalán nincs szükség számlára, akkor sem annak nincs jelent?sége, hogy a számla hibás volt?e, sem pedig annak, hogy azt sztorinírozták, és helyesen újból kiállították?e.

44. El?sör ezért azt kell tisztázni, hogy milyen jelent?séggel bír a számla az adólevonás szempontjából (err?l lásd a C.1. és C.2. pontot). Ebb?l fog következni, hogy a héairányelv 178. cikkének a) pontjában el?írt *számlával való rendelkezés* feltételét képezi?e az adólevonásnak – ahogyan ezt a Bíróság a Volkswagen ítéletben(10) és a Biosafe ítéletben(11) megállapította –, vagy ez az ismerv elavulttá vált a Bíróság V?dan ítéletben(12) hozott döntése alapján (err?l lásd a

C.3. pontot). Ezt követően meg kell állapítani, hogy változtat-e ezen bármit, ha ez a számla hibás volt, és azt az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója sztorizta (érvénytelenítette), és 2015-ben újból kiállította (erről lásd a C.4. pontot). Ennek során azonban – a Bizottság nyilvánvaló álláspontjával ellentétben – az anyagi jogi szempontok (erről lásd a C.4.a) pontot) mellett eljárásjogi szempontokat (erről lásd a C.4.b) pontot) is figyelembe kell venni a visszatérítésről szóló irányelv 15. cikkében előírt kérelembenyújtási határidő és az elutasító (lásd a visszatérítésről szóló irányelv 23. cikkét), de nem megtámadott adóhatósági határozat jogerejének figyelembevétele érdekében.

45. E kérdések tisztázását követően különösebb nehézség nélkül válasz adható a visszatérítésről szóló irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett megfelelő visszatérítési időszakra vonatkozó kérdésekre (az előzetes döntéshozatal iránti kérelem második, harmadik és negyedik kérdésére) (erről lásd a D. pontot).

C. Az adólevonási jog keletkezésének időpontjáról (az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés)

46. Ezért tisztázni kell, hogy mikor keletkezett a felperes adólevonási joga. Az adólevonás érvényesítése megfelelő időszakának meghatározásával kapcsolatos problémák a héairányelv 167. cikkében foglalt, az adólevonási jog keletkezésére vonatkozó és a héairányelv 178. cikkének a) pontjában foglalt, az adólevonási jog gyakorlására vonatkozó két szabályozás fennállásából és szövegéből erednek. Ez egyértelműen kitűnik a kérdést előterjesztő bíróság első kérdéséből.

47. A héairányelv 167. cikke értelmében a (vevő vagy a szolgáltatás igénybevevőjének) adólevonási joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége (tehát az eladó vagy a szolgáltatás nyújtójának adófizetési kötelezettsége – a héairányelv 63. cikke) keletkezik. Míg a héairányelv 167. cikke főszabály szerint az eladó vagy a szolgáltatás nyújtójának adófizetési kötelezettsége és a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevőjének adólevonási joga közötti időbeli párhuzam megteremtésére irányul, addig a héairányelv 178. cikke módosítja ezt a főszabályt. Az eredményes érvényesítésnek ugyanis nemcsak az a feltétele, hogy az eladónak vagy a szolgáltatás nyújtójának adófizetési kötelezettsége keletkezzen, hanem az is, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője számlával rendelkezzen. E számlának ezenkívül bizonyos alaki követelményeknek (például a héairányelv 226. cikke szerinti követelményeknek) is meg kell felelnie.

48. Az adólevonási jog ezért a héairányelv 167. cikkével és 63. cikkével összhangban adott esetben már a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésekor létrejön. Ez a jelen esetben a 2012-es év lenne, a 2015. évi kérelem pedig a visszatérítésről szóló irányelv 15. cikke alapján véglegesen elkesztettnek minősülne. Ez a határidő ugyanis – ahogyan azt a Bíróság már több alkalommal megállapította(13) –, jogvesztő határidőnek minősül. Vagy a héairányelv 178. cikke alapján adott esetben a számlával való rendelkezés bír jelentőséggel. Ebben az esetben az adólevonási jog keletkezésének időpontja a 2012-es év – ha a számlának nem kell megfelelnie a héairányelv 226. cikkében előírt összes alaki követelménynek – vagy a 2015-ös év lehet, mivel ebben az évben állt először rendelkezésre olyan számla, amely látszólag a 226. cikk valamennyi követelményének megfelelt.

49. A második megközelítést tartom helyesnek, amely szükségesnek tekinti a számlával való rendelkezést, minek körében azonban az alaki követelmények teljesülésének hiánya nem zárja ki az adólevonást, és e követelmények *ex tunc* hatállyal is teljesíthetők. Álláspontom szerint ugyanis meg kell különböztetni egymástól az adólevonási jog *alapvető* keletkezését (erről lásd az 1. pontot) és az adólevonási jog *összegszerű* keletkezését (erről lásd a 2. pontot). Alaposan megvizsgálva csak ez az álláspont áll összhangban a Bíróság alaki hibától szenvedő számlák *ex tunc* hatállyal történő kijavítására vonatkozó ítélkezési gyakorlatával (erről lásd a 3. pontot). Ennek

az a következménye, hogy a számla sztornírozása (érvénytelenítése) polgári jogi szempontból lehetséges ugyan, az adólevonási jog keletkezése időszakának értékelése szempontjából azonban nem bír jelentőséggel (erről lásd a 4. pontot).

1. **Az adólevonási jog alapvető keletkezése**

50. Ha alaposabban megvizsgáljuk a Bíróság ítélkezési gyakorlatát, akkor megállapíthatjuk, hogy mindeddig főleg az elzeteresen felszámított adó levonásához való jog *alapvető* keletkezésével foglalkozott. Ezen ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonási jog, ebben a következően a visszatérítéséhez való jog a hía mechanizmusának szerves részét képezi, és szabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő elzeteresen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. (14) A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az elzeteresen felszámított hía levonására vagy visszatérítésére sor kerüljön, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még akkor is, ha az adóalany bizonyos alaki követelményeknek nem tett eleget. (15) Kivétel áll fenn akkor, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal a hatással járna, hogy nem lehet bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést. (16)

51. A héairányelv 168. cikkének a) pontja e tekintetben a „fizetendő vagy megfizetett hía” levonásáról beszél. Ez az eladónak vagy a szolgáltatás nyújtójának minősülő vállalkozás által az államnak fizetendő vagy az államnak megfizetett héát jelenti. A vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője ebben a helyzetben nem köteles héát fizetni, hanem a megállapodás szerinti árat kell megfizetnie a másik szerződő félnek.

52. Ez a szabályozás rávilágít az adólevonás értelmére és céljára. A hía fogyasztásiadójellege (17) és a közvetett adóztatási módszer miatt az adólevonásra jogosult vevőt vagy a szolgáltatás igénybevevőjét az adólevonás révén mentesíteni kell az ár részeként rá hárított – egy másik fél (az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója) által megfizetendő – hía terhe alól.

53. Ezt az elgondolást komolyan véve az árnak a felperes általi tényleges megfizetését kell alapul venni. A felperest ugyanis csak ebben az esetben terheli (közvetetten) ténylegesen is hía. A héairányelv 167a. cikkében foglalt szabályozás azonban azt mutatja, hogy a jogalkotó már a fizetés előtt is lehetővé teszi az adólevonást. Ez a cikk lehetővé teszi az adólevonásnak a fizetés időpontjára való korlátozását, még ha az adófizetési kötelezettség csak az ár összegének átvételekor keletkezik is. Ennek csak akkor van értelme, ha a többi esetben már az ár megfizetése előtt levonható az adó.

54. Megállapítható tehát, hogy a jogalkotó abból indul ki, hogy a vevőt vagy a szolgáltatás igénybevevőjét már az ár megfizetése előtt, de a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítését követően terheli a hía. Ebben az időpontban már létrejött *alapvetően* az adólevonási jog.

2. **Az adólevonási jog összegszerű keletkezése**

55. Az adólevonási jog összegszerű keletkezésének időpontját is tisztázni kell még azonban. Ehhez a héairányelv 178. cikkének a) pontját döntő jelentőségként kell kezelni.

56. A termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítése ugyanis önmagában még semmit sem árul el arról, hogy milyen mértékben terheli a vevőt vagy a szolgáltatás igénybevevőjét az árba beleszámított hía. Ez az úgynevezett folyamatos szolgáltatások esetében válik egyértelművé, amelyek esetében a szerződéskötéskor csak a szolgáltatás tárgya bizonyos, a mennyiség azonban nem (például a villamosenergiaellátási szerződés esetében). Ezenfelül léteznek olyan további helyzetek, amelyekben a (polgári jog alapján) fizetendő ár csak a

szolgáltatásnyújtás teljesítését követően a szolgáltatás nyújtója által elvégzett elszámolásból derül ki (például az ügyvédi óradíj vagy sikerdíj esetében).

57. Ha azonban az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója általi teljesítés önmagában még semmit sem árul el a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevőjének konkrét héaterhéről, akkor logikus, hogy a jogalkotó nemcsak a teljesítéshez köti az adólevonást, hanem a héairányelv 178. cikkének a) pontjában azt is megköveteli, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője „számlával [rendelkezzen]”.(18)

58. A számlával való rendelkezés követelménye ennél fogva arra is szolgál, hogy érvényre juttassa a héajogban meghonosodott adósemlegesség elvét. Az adósemlegesség elve a heta fogyasztásiadójellegből eredő alapvető elvét(19) képezi. Ez az elv többek között magában foglalja, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást fősabály szerint mentesíteni kell a héateher alól,(20) amennyiben a vállalkozási tevékenység célja (fősabály szerint) adóköteles tevékenység folytatása.(21)

59. Egy pillanatra újból(22) megállnék a mentesítés gondolatánál. Ebből az következik,(23) hogy csak akkor jöhet szóba adólevonás, ha a vevőt vagy a szolgáltatás igénybevevőjét is terheli heta. A teher azonban még nem az ügylettel, hanem voltaképpen csupán az ellenérték megfizetésével keletkezik (lásd erről a fenti 53. pontot). A héairányelv 178. cikkének a) pontjában foglalt szabályozás mögött nyilvánvalóan az az elgondolás áll, hogy az ellenérték megfizetésére rendszerint közeli időben kerül sor, ha megfelelő számla áll rendelkezésre, és így már ebben az időpontban vélelmezhető a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevőjének időben közeli terhe.

60. Mindez egyértelműbb a Bíróság korábbi ítélezési gyakorlatában, amelyben még kifejezettebben eladta,(24) hogy a levonási jog azonnali gyakorlása azt jelenti, hogy fősabály 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.

61. Az ugyanis, hogy a vevőt vagy a szolgáltatás igénybevevőjét mennyiben terheli (vagy fogja terhelni) heta, csak abból derül ki, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője által fizetendő ellenértékbe beszámítják a megfelelő héát. Az ellenértékbe való héabeszámítás azonban csak az annak alapjául szolgáló jogviszonyból és annak megvalósításának elszámolásából derül ki. A jogügylet megvalósításának elszámolására megfelelő számla megküldésével kerül sor.

62. A héairányelv 178. cikkének a) pontjában megkövetelt számlával való rendelkezés végeredményben azt szolgálja, hogy a héaterhet az (adó megfizetésére köteles) eladóról vagy a szolgáltatás nyújtójáról nyomon követhető módon a vevőre vagy a szolgáltatás igénybevevőjére hárítsák át (aki e terhet az ár részeként viseli). A vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője csak így képes megállapítani, hogy az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója szerint milyen mértékben terheli heta, és ennél fogva ilyen mértékben érvényesítheti mentesítését.

63. A számlával való rendelkezés szükségessége ezenfelül – ahogyan ezt a Bíróság már megállapította(25) – az adóhatóság számára is lehetővé teszi, hogy ellenőrizze a keletkezett adófizetési kötelezettséget és az érvényesített adólevonást. E tekintetben az ellenőrzés annál hatékonyabb, minél több adatot tartalmaz egy ilyen számla, ami magyarázatot ad a héairányelv 226. cikkében foglalt, időközben rendkívül terjedelmessé vált felsorolásra.

64. Véleményem szerint Volkswagen ítéletében(26) és Biosafe ítéletében(27) a Bíróság már pontosította a számlával való rendelkezésnek ezt a teher áthárításának szükséges eszközeként és az adólevonás révén történő mentesítés feltételeként betöltött szerepét.

65. A Volkswagen ítélet olyan helyzetre vonatkozott, amelyben a felek nem adóköteles ügyletekből indultak ki. Miután észrevették a tévedést, évekkel később első alkalommal állították ki a héát külön feltüntetett számlákat, és visszatérítési kérelmet nyújtottak be a visszatérítésről szóló irányelv alapján. A Bíróság megállapította,(28) hogy e körülmények között a vevőnek e korrekciót megelőzően objektíve nem volt lehetősége a visszatérítéshez való jog gyakorlására, mivel korábban „nem rendelkezett a számlákkal, és azt sem tudta, hogy héatartozása van. Ugyanis csak e korrekció után teljesültek a héalevonásra jogosító anyagi és alaki feltételek”. A visszatérítésről szóló irányelv 15. cikke szerinti határidő végeredményben csak az adót külön feltüntetett számla kiállításától kezdődött meg.

66. A Biosafe ítélet tárgyát az adómértékkel kapcsolatos közös tévedés esetében történő adólevonás képezte. Az adót túl alacsony mértékben állapították meg, és az eladó évekkel később korrigálta számláját oly módon, hogy megnövelte a külön feltüntetett héa mértékét. A Bíróság ebben az esetben is arra a következtetésre jutott,(29) hogy kitűnik, hogy a vevő számára objektíve lehetetlen volt, hogy levonási jogát a számlahelyesbítést megelőzően gyakorolja, mivel azt megelőzően „nem rendelkezett az eredeti számlákat helyesbítő dokumentumokkal, és azt sem tudta, hogy kiegészítő héát kell fizetni. Ugyanis csak e korrekciót követően teljesültek a héalevonási jog gyakorlásának anyagi jogi és alaki feltételei”. Az adójogi elévülési idő e többlet tekintetében végeredményben csak az e többletet külön feltüntetett számlával való rendelkezéstől kezdődött meg.

67. Értelmezésem szerint a Bíróság mindkét ítélete abból indul ki, hogy az érvényesíthető adólevonási jog keletkezésének időpontja nem elízi meg az azon számlával való rendelkezést, amelyből kitűnik a vevő héaterhe. Ez összhangban áll a héairányelv 167. cikkével és 178. cikkének a) pontjával.

3. Az adólevonási jog érvényesítésének időpontja

68. A héairányelv 167. cikkében foglalt rendelkezés következképpen az adólevonási jog alapvető keletkezését, a 178. cikkben foglalt rendelkezés pedig az adólevonási jog összesszerő keletkezését fejezi ki. Az adólevonási jog érvényesítésének megfelelő időpontjához és az esetleges határidők megkezdéséhez a két rendelkezésnek együttesen kell teljesülnie. Ez végső soron a héairányelv 179. cikkéből következik, amely nem az adóalany belátására bízza az adólevonás érvényesítését. Ellenkezőleg, az adó csak abban az adómegállapítási időszakban vonható le, amelyben az ehhez való jog – alapvetően és összesszerően – keletkezett.

69. Ellenkező esetben nem lenne értelme a héairányelv 180. cikkében foglalt szabályozásnak, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy eltérjenek e szabályozástól. Ebből következik, hogy – ahogyan azt a Bíróság(30) már megállapította – a tagállamok megkövetelhetik, hogy a levonási jogot abban az időszakban gyakorolják, amelynek során e jog keletkezett, illetve egy ennél hosszabb időszakra, feltéve hogy a nemzeti szabályozás által megállapított feltételeket és eljárási módokat betartják.

a) A Bíróságnak az adólevonási jog szakértő útján történő bizonyítására vonatkozó ítélkezési gyakorlata

70. A Bíróság V. dan ítélete,(31) amely jogbizonytalanságot idézett elő,(32) nem vezet ezzel ellentétes következtetéshez. A V. dan ítélet 42. pontjában a Bíróság megállapította ugyan, hogy a

számlák bemutatása formai követelményének szigorú alkalmazása sérti a semlegesség és az arányosság elvét, mivel ez azzal a hatással járna, hogy aránytalanul akadályozná az adóalanyt abban, hogy az ügyleteivel kapcsolatos adósemlegességet érvényesítse.

71. Felületes vizsgálat alapján úgy gondolhatnánk, hogy ezért bármilyen számla nélkül és a 178. cikk szövegével ellentétben is lehetőség van az adólevonásra. Közelebbre?l vizsgálva azonban a Bíróság ezt így sehol sem állapította meg a hivatkozott ítéletben.

72. Egyrészt ugyanis a Bíróságnak a V?dan ügyben „csak” arra a kérdésre kellett választ adnia, hogy lehetőség van-e adólevonásra az ilyen jelleg? lakóparkprojektekkel kapcsolatos szokásos adólevonás mértékére vonatkozó szakért?i becslés alapján. E kérdésre a Bíróság helyesen nemleges választ adott. Az adólevonás a *tényleges* héaterhen, nem pedig a *szokásos* héaterhen alapul. A szakért? azonban csak az utóbbit tudta volna bizonyítani becslés útján.

73. Másrészt az eljárás során végig nyitva maradt a kérdés, hogy valaha is sor került-e a héát feltüntet? számlák kibocsátására. Csak az nyert megállapítást, hogy az eredeti számlák olvashatatlaná váltak, az adóhatóság pedig ragaszkodott az eredeti számlák bemutatásához.

74. Ez utóbbi nem egyeztethet? össze az irányelvvel. Az irányelv nem követeli meg, hogy az adóellen?zési eljárás során az adóalany még rendelkezzen a számlával, és be tudja mutatni azt, hanem csak azt írja el?, hogy az adólevonási jog érvényesítésekor rendelkezzen a számlával. Ha a számla ezt követ?en elveszik, az adóalany természetesen minden lehetséges bizonyítási eszközzel (f?szabály szerint másolattal) bizonyíthatja, hogy egyszer már rendelkezett olyan számlával, amelyb?l kit?nt egy bizonyos mérték? héateher.

75. A Bíróság V?dan ítéletben tett megállapításai ennél fogva helyesen csak az adólevonás *bizonyítására* vonatkoznak.(33) Az adólevonás anyagi jogi (vagyis a 167. és 178. cikkb?l ered?) feltételei minden lehetséges bizonyítási eszközzel bizonyíthatók; a szokásos héateherre vonatkozó szakért?i bizonyíték azonban önmagában alkalmatlan erre.(34) Véleményem szerint egyértelm?en ez következik a hivatkozott ítélet rendelkez? részéb?l is, ha azt a kérdésekkel és az ismertetett tényállással összefüggésben értelmezzük.

b) *A Bíróságnak az adólevonás érvényesítésének időszakára vonatkozó ítélkezési gyakorlata*

76. Ezért a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatával sem áll fenn ellentmondás, amelyben a Bíróság azzal a konkrét időszakkal foglalkozott,(35) amelyben az adólevonási jogot érvényesíteni kell. Ezen ítéletekben ugyanis a Bíróság minden esetben az adóköteles vev? vagy a szolgáltatás igénybevev?jének számlával való rendelkezését vette alapul.(36)

77. Így a Terra Baubedarf?Handel ítéletben kifejezetten a következ?képpen érvelt: „Semmiképpen nem sérti az arányosság elvét, hogy az adóalany az azon bevallási időszak jogcímén kell elvégeznie az adólevonást, amelynek során mind a számlával vagy azzal egyenérték?nek tekintett irattal való rendelkezés feltétele, mind pedig az adólevonási jog keletkezésének feltétele teljesül. Ez a követelmény ugyanis egyrészt összhangban áll a hatodik irányelvnek a héa beszedésének és annak ellen?zésének biztosítására (bizonyítékok) irányuló céljával, másrészt [...] a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenértékének megfizetésére és ezáltal az el?zetesen felszámított adó megfizetésére rendszerint nem kerül sor a számla átvétele el?tt.”(37) A Senatex ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a héa levonásához való jogot f?szabály szerint azon időszak jogcímén kell gyakorolni, amelynek során, egyfel?l, e jog keletkezett, másfel?l pedig az adóalany „számla birtokában van”.

78. Ha azonban a számlával való rendelkezés dönt? jelent?séggel bír annak szempontjából,

hogy melyik id?szakban kell érvényesíteni az adólevonási jogot, akkor a számlával való rendelkezés nem csupán alaki, hanem anyagi jogi kritérium is egyben. Az adólevonás következésképpen megfelel? számlával való rendelkezést feltételez.

c) A Bíróságnak a hiányos, illetve hibás számla ex tunc hatállyal történ? kijavítására vonatkozó ítélkezési gyakorlata

79. Ez következik végs? soron a Bíróságnak a számlák ex tunc hatállyal történ? kijavítására vonatkozó legújabb ítélkezési gyakorlatából is.(38) Ezen ítélkezési gyakorlatban a Bíróság különbséget tesz ugyan az adólevonási joggal szemben támasztott anyagi jogi és alaki követelmények között. Ez utóbbiak körébe tartoznak az említett jog gyakorlásának módjai és ellen?rzése, továbbá a héarendszer megfelel? m?ködése, mint a nyilvántartás vezetésére, a számlázásra és a bevallásra vonatkozó kötelezettségek.(39) A héasemlegesség elve megköveteli, hogy az el?zetesen felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesznek eleget az adóalanyok.(40) Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi feltételek teljesültek?e, az adóalanyok a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat el? olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehet?sége elenyészik.(41)

80. A Bíróságnak az adólevonást nem kizáró alaki hibákra vonatkozó ítélkezési gyakorlata azonban közelebb?l vizsgálva egyik esetben sem önmagában a számlával való rendelkezésre (illetve a számla rendelkezésre állására), hanem minden esetben a számla kialakításának részleteire vonatkozik.(42)

81. Így ez az ítélkezési gyakorlat csak bizonyos alaki feltételek hiányáról beszél, nem pedig minden alaki feltétel hiányáról. Ezen ítélkezési gyakorlat ezért nem enged arra következtetni, hogy adólevonási jog számlával való rendelkezés nélkül is keletkezhet. A Bíróság maga is csak arról beszél, hogy „egy olyan számla birtoklása, amely tartalmazza a 2006/112 irányelv 226. cikkében el?írt elemeket, a héalevonáshoz való jog alaki, és nem anyagi jogi feltételének min?sül”.(43) Ez helytálló. A héairányelv 226. cikkében szerepl? felsorolásban említett összes adat feltüntetése alaki feltételnek min?sül. Ezek az adatok – amennyiben nem alapvet?ek (err?l lásd részletesen a 93. és azt követ? pontokat) – (például a héairányelv 219. cikke alapján) akár utólag is kiegészíthet?k vagy módosíthatók. A héairányelv 178. cikke szerinti számlával való rendelkezés önmagában mindazonáltal ténybeli körülményként nem ilyen alaki feltétel.(44)

82. A Bíróság ezenkívül „csak” azt a következtetést vonja le ebb?l a kijelentésb?l, hogy az adóhatóság nem tagadhatja meg a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy például valamely számla nem teljesíti a héairányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában el?írt feltételeket (a teljesítés mennyiségének és jellegének pontos leírása, valamint a teljesítés dátumának feltüntetése), ha rendelkezésére áll minden, annak ellen?rzéséhez szükséges adat, hogy az e jogra vonatkozó anyagi jogi feltételek teljesülnek?e.(45) Ugyanez vonatkozik a 226. cikk 3. pontjában (az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója héa?azonosítószámának feltüntetése)(46) vagy a 226. cikk 1. pontjában (a számla számának feltüntetése)(47) említett adatokra. A Bíróság ennél fogva ex tunc hatályt tulajdonított az olyan (alakilag hibás) számla kijavításának, amellyel már rendelkezik a vev? vagy a szolgáltatás igénybevev?je.(48)

83. Ezen túlmenően hivatkozott ítélezési gyakorlatában a Bíróság is kifejezetten elírja a meglévő és a vevő vagy a szolgáltatása igénybevevőjének rendelkezésére álló számla kijavítását.(49) Egy ellenérték fejében teljesített ügylet rendes esetében következőképpen csak mindkét feltétel (adófizetési kötelezettség keletkezése a teljesítés révén és az ezt dokumentáló számlával való rendelkezés) teljesülése esetén tekinthető befejezettnek az adólevonási jog keletkezése.

84. A számlával való rendelkezés jelentősége magyarázza azt is, hogy a héairányelv 66. cikkének a) pontja miért teszi lehetővé a tagállamok számára annak elírását, hogy az adófizetési kötelezettség legkésőbb a számla kibocsátásának időpontjában keletkezik. Ez azokra az előlegfizetésekre vonatkozik, amelyek esetében a számlát már a teljesítés előtt kibocsátják. Ebben az esetben alapvetően és összességében a számlának a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője részére történő kiállításával egyidejűleg keletkezik az adólevonási jog. Főszabály szerint azonban egyetlen esetben sem keletkezik adólevonási jog anélkül, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője számlával rendelkezne.

85. A 178. cikk a) és f) pontjának összehasonlítása is nyilvánvalóvá teszi, hogy a jogalkotó egy további feltételt – a számlával való rendelkezést – állított fel a közvetett beszedés alapesete (a) pont) tekintetében. Erre a feltételre nincs szükség a közvetlen beszedés különös esetében (f) pont – fordított adózási mechanizmus),(50) és azt ezért nem írták elő. E jogalkotói döntés megkerülésére kerülne azonban sor, ha a számlával való rendelkezést pusztán alaki követelménynek és irrelevánsnak tekintenénk.

d) A Bíróságnak a visszatérítésről szóló irányelvre vonatkozó ítélezési gyakorlata

86. A számlával való rendelkezés szükségességét végezetül a visszatérítésről szóló irányelv rendelkezései is megerősítik. Ez az irányelv több helyen is kifejezetten a számla rendelkezésre állását veszi alapul. Így a visszatérítésről szóló irányelv 8. cikkének (2) bekezdése kifejezetten elírja, hogy a visszatérítési kérelemnek „minden számlára” nézve bizonyos adatokat kell tartalmaznia. A visszatérítésről szóló irányelv 10. cikke szerint a visszatérítés helye szerinti tagállam kérheti a kérelmezőtől „a számla [...] másolatának” benyújtását. A visszatérítésről szóló irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja „számlázott” termékekről és szolgáltatásokról beszél. Ebből az következik, hogy az olyan héa levonásához való jog, amelynek visszatérítése kérhető, azt feltételezi, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője egyszer már rendelkezett számlával.

87. A Bíróság(51) ezért már megállapította, hogy az adóhatóság elutasíthatja a visszatérítési kérelmet, ha nem rendelkezik a számlával vagy annak másolatával, és az adóalany nem adja meg a számla sorszámát az adóhatóság kérésére a visszatérítésről szóló irányelvben előírt határidőn belül. Ennek nem lenne értelme, ha a számla felesleges lenne.

e) Következtetés

88. Követkézőképpen mind a héairányelv és a visszatérítésről szóló irányelv szövegéből, mind pedig a Bíróság ítélezési gyakorlatából az következik, hogy az olyan héa levonásához való jog, amelynek visszatérítése kérhető, azt feltételezi, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője egyszer már rendelkezett számlával. Ebben az esetben az e számlával való rendelkezés időpontja határozza meg az adólevonás érvényesítésének megfelelő időszakát.

4. A számla „sztorizálásának” jogkövetkezményei az adólevonás megfelelő adómegállapítási időszakára nézve

a) **A számla sztornírozásának anyagi jogi következményei**

89. Ha az adólevonás alapvet? (a héairányelv 167. cikke) és összecszer? (a héairányelv 178. cikkének a) pontja) feltételei anyagi jogi feltételeknek min?sülnek, akkor ebb?l egyúttal az következik, hogy a számla sztornírozása nem bír jelent?séggel azon megfelel? id?szak meghatározása szempontjából, amelyben a héairányelv 179. cikke alapján el kell végezni az adólevonást.

90. Vagy fennálltak az anyagi jogi feltételek (a teljesítés és a számlával való rendelkezés). Ebben az esetben az adólevonási jog ebben az id?pontban keletkezett, és azt a megfelel? adómegállapítási id?szakban kell érvényesíteni. Ezen mit sem változtat a számla sztornírozása és újbóli kiállítása. Az utóbbi legfeljebb az esetleges alaki hibákat orvosolhatja az említett id?szakra visszaható hatállyal, ahogyan ezt a Bíróság a korábbi számla sztornó számla útján történ? érvénytelenítése (tehát sztornírozás/érvénytelenítés) mellett kiállított kijavító számla esetében is megállapította már.(52)

91. Vagy nem álltak fenn az anyagi jogi feltételek (a teljesítés vagy a számlával való rendelkezés). Ebben az esetben a számla sztornírozása és újbóli kiállítása egy adólevonásra jogosító számla els? alkalommal történ? kiállítását jelenti. Ez a számla határozza meg az adólevonás érvényesítésének megfelel? id?szakát.

92. A jelen ügyben tehát az a dönt?, hogy a héairányelv 178. cikkének a) pontja értelmében vett „számlának” kell-e tekinteni a felperes részére 2012?ben kiállított számlákat. Ez végeredményét tekintve azon hiba jellegét?l függ, amely állítólagosan fennállt, de amelyet a Bíróság a jelen ügyben nem ismer.

93. Véleményem szerint ugyanis valamely dokumentum már akkor a héairányelv 178. cikkének a) pontja értelmében vett számlának min?sül, ha mind a vev? vagy a szolgáltatás igénybevev?je, mind az adóhatóság számára lehet?vé teszi annak megállapítását, hogy eladóként vagy szolgáltatás nyújtójaként ki, milyen ügylet tekintetében, milyen összegben és vev?ként vagy szolgáltatás igénybevev?jeként kire hárította át a héát. Ez az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója, a vev?re vagy a szolgáltatás igénybevev?jére, az ügylet tárgyára, az árra és a külön feltüntetett héára vonatkozó adatokat feltételez.(53) Ha rendelkezésre áll ez az öt alapvet? adat, eleget tettek a számla értelmének és céljának, és véglegesen létrejött az adólevonási jog.(54)

94. A héairányelv 226. cikkében felsorolt többi adat egyikével vagy másikával kapcsolatos jogsértés viszont nem zárja ki az adólevonást, ha ezen adatokat még a közigazgatási eljárásban vagy a bírósági eljárásban kijavítják. Ez a jogkövetkezmény t?nik ki végs? soron a Bíróságnak a számlák *ex tunc* hatállyal történ? kijavítására vonatkozó ítélkezési gyakorlatából is.(55)

95. Ezért ha a hiba a számla említett alapvet? ismérveire vonatkozott, akkor kizárt a 2012. évi adólevonás, mivel e tekintetben nem lehet a héajog értelmében vett számláról beszélni. Az adólevonási jog ebben az esetben csak a számlával els? alkalommal való rendelkezéssel – 2015?ben – jött volna létre teljeskör?en.

96. Ha viszont a számlák hibája csupán egyes alaki követelményekre vonatkozott (például a számla dátumának hiánya, a számla számának hiánya, téves cím, az ügylet tárgyának és id?szakának pontatlan leírása vagy az adószám hiánya stb.),(56) akkor az adólevonási jog már a teljesítéssel és a számlákkal való 2012. évi rendelkezéssel létrejött. Az ilyen hibák nem kérd?jelezik meg a héairányelv 178. cikkének a) pontja értelmében vett „számlával való rendelkezést”.

97. Nem meggy?z? viszont számomra az ezzel szemben a Bizottság és a felperes által képviselt azon álláspont, hogy a korábbi számla sztornírozásával megszüntették annak joghatásait, és ezért kizárólag a 2015. évi számlák bírnak jelent?séggel. Sokkal inkább indokoltnak tartom a kérdést el?terjeszt? bíróság által a számla egyoldalú sztornírozásával kapcsolatban megfogalmazott aggályokat, még ha a jelen esetben inkább közös megegyezéssel került is sor a számla sztornírozására és újbóli kiállítására.

98. Így a vev? vagy a szolgáltatás igénybevev?jének adólevonási joga az adóhitelez?vel szemben fennálló jog, amelyet – ha egyszer már létrejött – nem szüntethet meg egyoldalúan valamely harmadik személy.(57) Ezenkívül a héairányelv egyetlen rendelkezése sem írja el?, hogy a vev? vagy a szolgáltatás igénybevev?je általi adólevonás attól függ, hogy az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója továbbra is egyetértsen egyszer már kibocsátott számlájával, és ne sztornírozza azt. Elegend?, hogy a vev? vagy a szolgáltatás igénybevev?je egyszer már rendelkezett számlával.

99. Mivel a teljesítés és a számlával való rendelkezés ténybeli körülményét nem érinti a számla sztornírozása, az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója általi sztornírozás nem lehet hatással a vev? vagy a szolgáltatás igénybevev?jének adólevonási jogára. Egy, az alapvet? jogok által kötött állam szempontjából meglehet?sen nehéz lenne igazolni egy magánszemély már létrejött vagyoni érték? jogának – az Emberi Jogok Európai Bíróságának álláspontja szerint az adólevonási jognak egyenesen a tulajdonhoz való alapvet? jog részét kell képeznie(58) – egy másik magánszemély szabad rendelkezésére bocsátását, aki e jogot tetszése szerint megszüntethetné.

b) *A számla sztornírozásának eljárásjogi következményei*

100. Ezenkívül – ezt a Bizottság figyelmen kívül hagyja – bizonyos eljárásjogi következményeket is figyelembe kell venni. Az adólevonásra nemzeti elévülési id?k vonatkoznak, amelyek önmagukban uniós jogi szempontból f?szabály szerint nem aggályosak.(59) Az adóhatóságok határozataira nemzeti jogorvoslati határid?k vonatkoznak, amelyek uniós jogi szempontból szintén nem aggályosak.(60) A visszatérítés?l szóló irányelv 15. cikke szerint a visszatérítési kérelemre is uniós jogi jogveszt? határid? vonatkozik, amely önmagában még inkább aggálymentes uniós jogi szempontból.(61) E közjogi határid?k azonban csak akkor töltik be céljukat (jogbiztonság), ha azokkal nem rendelkezhetnek maguk az érdekeltek.

101. Ez lenne azonban a helyzet akkor, ha valamely határid? – a jelen esetben például a visszatérítés?l szóló irányelv 15. cikke szerinti határid? – lejártát meg lehet kerülni azzal, hogy sztornírozzák (érvénytelenítik), és újból kiállítják a számlát. A román adóhatóságok nem megtámadott és ennél fogva joger?s elutasító határozatát *de facto* kiüresíti a számlák jelen ügyben szóban forgó utólagos sztornírozása és újbóli kiállítása. Az említett határid?k (elévülési id?k, jogorvoslati határid?k, kérelembenyújtási határid?k) jelent?sége ezáltal abszurdá válna.

102. Ahogyan azt a Bíróság már megállapította, a héairányelv 180. és 182. cikke értelmében az adóalany számára engedélyezhet? ugyan a héa levonása akkor is, ha jogát nem gyakorolta abban az id?szakban, amelynek során e jog keletkezett. Ennek azonban az a feltétele, hogy a nemzeti szabályozásban el?írt feltételeket és eljárási szabályokat tiszteletben tartja.(62) Márpedig a jelen ügyben nem ez volt a helyzet.

103. A héalevonási jog id?beli korlátozás nélküli gyakorlásának lehet?sége viszont ellentétes a jogbiztonság elvével. Ez az elv megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható.(63) Ez még inkább érvényes a visszatérítési kérelem esetében, amelynek tekintetében a visszatérítés?l szóló irányelv 15. cikkének (1) bekezdése kifejezetten meghatározza azt az

időpontot, ameddig azt legkésőbb be kell nyújtani.

104. A fenti indokok alapján a Bíróság a számlák kijavítására vonatkozó ítélkezési gyakorlata keretében mindig is hangsúlyozta, hogy a tagállam megtagadhatja az *ex tunc* hatállyal történő kijavítást, ha a kijavításra (vagy a dokumentumok kiegészítésére) „az ilyen elutasító határozat meghozatalát követően” kerül sor.(64) Ugyanez vonatkozik arra az esetre is, ha az elutasító határozatot követően – mint a jelen ügyben – nemcsak kijavítják, hanem teljes egészében sztoronírozzák, és újból kiállítják a számlát.

5. Következtetés

105. Az első kérdésre adandó válaszként végeredményben rögzíthető, hogy az adólevonási jog keletkezésére a héairányelvben foglalt szabályozás alapján két lépésben kerül sor. E jog alapvetően az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója adófizetési kötelezettségének keletkezésével (a héairányelv 167. cikke), tehát főszabály szerint a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésével, összecszerően pedig a héa áthárítását dokumentáló számlával való rendelkezéssel (a héairányelv 178. cikkének a) pontja) keletkezik. Csak mindkettő fennállása esetén fejeződik be az adólevonási jog keletkezése.

106. E két feltétel jelöli ki azt az időszakot is, amelyben érvényesíteni kell az adólevonást, és amelyetől kezdve adott esetben megkezdődnek a határidők. Már akkor is a héairányelv 178. cikkének a) pontja értelmében vett számláról van szó, ha az az eladóra vagy a szolgáltatás nyújtójára, a vevőre vagy a szolgáltatás igénybevevőjére, az ügylet tárgyára, az árra és a külön feltüntetett héára vonatkozó adatokat tartalmaz. Ehhez nincs szükség a héairányelv 226. cikkében felsorolt valamennyi alaki követelmény teljesítésére, hanem erre utólag is sor kerülhet.

D. A visszatérítésről szóló irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett megfelelő visszatérítési időszakról (az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második, harmadik és negyedik kérdés)

1. A második kérdésről (az irányadó visszatérítési időszak)

107. Az első kérdéssel kapcsolatban kifejtettekre tekintettel a kérdést elterjesztő bíróság feladata annak tisztázása, hogy megfeleltek-e a követelményeknek a 2012. évi számlák, vagy azok olyan mértékben hibásak voltak, hogy nem tekinthetők a héairányelv 178. cikkének a) pontja értelmében vett számláknak. Ettől függ, hogy melyik időszak minősül a visszatérítésről szóló irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett megfelelő visszatérítési időszaknak.

108. Ha a felperes első alkalommal 2015-ben rendelkezett a fent említett értelemben vett (lásd a 93. pontot) számlákkal, akkor nem bír jelentéssel, hogy a termékértékesítés teljesítésére már 2012-ben sor került. Ez következik már a héairányelv 167. cikke és 178. cikkének a) pontja közötti kölcsönhatásból is, és kifejezetten megerősíti ezt a visszatérítésről szóló irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja. Ez utóbbi rendelkezés „a visszatérítési időszak alatt számlázott” termékek beszerzéséről (vagyis termékértékesítésről) beszél. Erre a jelen esetben 2015-ben került sor.

109. Ha a felperes már 2012-ben rendelkezett a fent említett értelemben vett (lásd a 93. pontot) számlákkal, akkor a megfelelő visszatérítési időszak a 2012-es év volt, amelyben az első visszatérítési kérelmet is benyújtották. E kérelmet a visszatérítésről szóló irányelv 23. cikke alapján elutasították, ami ellen a felperes (illetve jogelődje) nem nyújtott be fellebbezést, és az elutasítás ezáltal jogerőssé vált. Még ha az elutasítás ellentétes lett volna is az uniós joggal, ezt az e határozat ellen indított jogorvoslati eljárásban kellett volna tisztázni. Ezért nem merül fel az a Bizottság által felvetett kérdés, hogy betartotta-e az adóhatóság a visszatérítésről szóló irányelv

20. és 21. cikkében szereplő többi eljárási szabályt.

2. **A harmadik kérdésről (a sztornírozás hatása)**

110. A számla (közös megegyezéssel történő vagy egyoldalú) sztornírozása (érvénytelenítése) nincs hatással a jogerős határozatra vagy a már létrejött adólevonási jogra. Ez utóbbi következik már annak pusztán tényéből, hogy magánszemélyek cselekményei fűszabály szerint nem csorbíthatják *ex tunc* hatállyal mások meglévő jogait, és nem üresíthetnek ki közjogi határidőket (lásd a fenti 98. és azt követő pontokat).

111. Végeredményben csak akkor más a helyzet, ha nincs szó valamely számla sztornírozásáról (érvénytelenítéséről), mert a 2015-ben kiállított számlákat első alkalommal kiállított számláknak kell tekinteni.

3. **A negyedik kérdésről (a számla visszatérítéshez való szükségessége)**

112. A kérdést előterjesztő bíróság negyedik kérdése némileg nehezebben érthető.

113. Amennyiben a kérdés arra vonatkozik, hogy a nemzeti jog kizárólag az adófizetési kötelezettségnek a héairányelv 167. cikke szerinti keletkezéséhez (fűszabály szerint a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítéséhez, lásd a 63. cikket) köti a visszatérítési időszakot, annyiban ez ellentétes az uniós joggal. Ahogyan azt már kifejtettem, a héairányelv 178. cikkének a) pontja az olyan számlával való rendelkezést is megköveteli, amelyből kitűnik az a héateher, amelynek semlegesítését az adólevonás szolgálja.

114. Amennyiben a kérdés arra vonatkozik, hogy a nemzeti jog alapján a visszatérítési időszakot már a 2012-ben kiállított számlákkal való rendelkezés meghatározta, és a számlák nem feleltek meg a héairányelv 226. cikkében foglalt összes követelménynek, annyiban úgy tűnik, hogy a kérdés azon az előfeltevésen alapul, hogy a meghatározott összegű adólevonáshoz való jogot keletkeztető helyes számla csak olyan lehet, amely a héairányelv 226. cikkében szereplő összes adatot tartalmazza.

115. Ez azonban – amint azt fent kifejtettem (89. és azt követő pontok) – ellentétes a Bíróságnak a számlák *ex tunc* hatállyal történő kijavítására vonatkozó ítélkezési gyakorlatával. Elegendő tehát, ha a számla lehetővé teszi a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője és az adóhatóság számára annak megállapítását, hogy eladóként vagy a szolgáltatás nyújtójaként ki, milyen ügylet tekintetében, milyen összegben hárította át a hűt a vevőre vagy a szolgáltatás igénybevevőjére. Mihelyt a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője ilyen számlával rendelkezik, az adólevonási jog összecszerően is létrejön. Az alaki követelményekkel kapcsolatos esetleges hibák ebben az esetben *ex tunc* hatállyal még a folyamatban lévő eljárásban kijavíthatók, ha az adóhatóság nem tud azokról már egyébként is. (65)

VI. **Végkövetkeztetések**

116. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Tribunalul București (bukaresti törvényszék, Románia) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

1) A héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerinti adólevonási jog alapvetően már az adófizetési kötelezettség keletkezésével (a héairányelv 167. cikke), összecszerően pedig csak a számlával való rendelkezéssel (a héairányelv 178. cikkének a) pontja) keletkezik. E két feltétel együttes fennállása határozza meg azt az időszakot, amelyben az adólevonást érvényesíteni kell. Az ehhez szükséges számlának nem kell a héairányelv 226. cikkében felsorolt összes alaki követelménynek megfelelnie. A héairányelv azonban nem tesz

lehet?vé adólevonást számlával való rendelkezés nélkül.

2) A visszatérítés?l szóló irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett megfelel? visszatérítési id?szaknak az az id?szak min?sül, amelyben az adóalany ilyen számlával rendelkezett. A kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell tisztáznia, hogy a felperes mikor rendelkezett ilyen számlával.

3) A számla (közös megegyezéssel történ? vagy egyoldalú) sztornírozása (érvénytelenítése) nincs hatással a már létrejött adólevonási jogra és arra az id?szakra, amelyben azt érvényesíteni kell.

4) Az uniós joggal ellentétesek az olyan nemzeti szabályozások, amelyek kizárólag az adófizetési kötelezettségnek a héairányelv 167. cikke szerinti keletkezéséhez kötik a visszatérítés?l szóló irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett visszatérítési id?szakot. Emellett szükség van az olyan számlával való rendelkezésre is, amelyb?l kit?nik a héateher, anélkül hogy e számlának a héairányelv 226. cikkében felsorolt összes alaki követelménynek meg kellene felelnie.

1 Eredeti nyelv: német.

2 A 2006. november 28?i tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) a vitatott évben (2015?ben) hatályos változata.

3 A 2008. február 12?i tanácsi irányelvnek (HL 2008. L 44., 23. o.) a vitatott évben (2015?ben) hatályos változata.

4 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemb?l sajnos nem derül ki, hogy konkrétan mi okozta a megfelelés hiányát, és milyen hibában szenvedtek a számlák.

5 2018. április 12?i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C?8/17, EU:C:2018:249, 41. pont); 2017. október 25?i Polbud – Wykonawstwo ítélet (C?106/16, EU:C:2017:804, 27. pont); 2014. október 9?i Traum ítélet (C?492/13, EU:C:2014:2267, 19. pont).

6 2014. október 9?i Traum ítélet (C?492/13, EU:C:2014:2267, 19. pont); 2001. március 13?i PreussenElektra ítélet (C?379/98, EU:C:2001:160, 40. pont).

7 2020. június 11?i CHEP Equipment Pooling ítélet (C?242/19, EU:C:2020:466, 51. pont); 2018. március 21?i Volkswagen ítélet (C?533/16, EU:C:2018:204, 35. pont).

8 Ebben az értelemben: 2018. március 21?i Volkswagen ítélet (C?533/16, EU:C:2018:204, 34. pont).

9 Ebben az értelemben: 2020. december 17?i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C?346/19, EU:C:2020:1050, 36. pont); 2020. június 11?i CHEP Equipment Pooling ítélet (C?242/19, EU:C:2020:466, 52. pont); 2018. március 21?i Volkswagen ítélet (C?533/16, EU:C:2018:204, 36. pont); lásd ebben az értelemben már: 2012. október 25?i Daimler ítélet (C?318/11 és C?319/11, EU:C:2012:666, 41. pont).

10 2018. március 21?i Volkswagen ítélet (C?533/16, EU:C:2018:204).

11 2018. április 12?i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C?8/17, EU:C:2018:249).

12 2018. november 21?i V?dan ítélet (C?664/16, EU:C:2018:933).

- 13 2012. június 21-i Elsacom ítélet (C-294/11, EU:C:2012:382, 33. és 34. pont); lásd még: 2019. május 2-i Sea Chefs Cruise Services ítélet (C-133/18, EU:C:2019:354, 39. pont).
- 14 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 46. pont); 2020. november 18-i Bizottság kontra Németország (hétáztatás – számlák) ítélet (C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 79. pont); 2019. május 2-i Sea Chefs Cruise Services ítélet (C-133/18, EU:C:2019:354, 36. pont); 2018. március 21-i Volkswagen ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204, 39. pont).
- 15 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47. pont); 2020. november 18-i Bizottság kontra Németország (hétáztatás – számlák) ítélet (C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 80. pont); 2017. október 19-i Paper Consult ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775, 41. pont); 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 45. pont); 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. pont); 2010. szeptember 30-i Uszodaépítő ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569, 39. pont); 2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 42. pont); 2008. május 8-i Ecotrade ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 63. pont).
- 16 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 48. pont); 2020. november 18-i Bizottság kontra Németország (hétáztatás – számlák) ítélet (C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 81. pont); 2017. október 19-i Paper Consult ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 17 Lásd: 2019. április 10-i PSM „K” ítélet (C-214/18, EU:C:2019:301, 40. pont); 2017. május 18-i Latvijas Dzēlcešs ítélet (C-154/16, EU:C:2017:392, 69. pont); 2013. november 7-i Tulic és Plavovics ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont).
- 18 Lásd hasonlóképpen: Campos Sánchez-Bordona főtanácsnok Volkswagen ügyre vonatkozó indítványa (C-533/16, EU:C:2017:823, 60. pont).
- 19 2014. március 13-i Malburg ítéletében (C-204/13, EU:C:2014:147, 43. pont) a Bíróság értelmezési elvről beszél.
- 20 2008. március 13-i Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. pont); 2004. április 1-i Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. pont).
- 21 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).
- 22 Hasonlóan már: a Biosafe – Indústria de Reciclagens ügyre vonatkozó indítványom (C-8/17, EU:C:2017:927, 44. és azt követő pontok).
- 23 Ugyanígy: Campos Sánchez-Bordona főtanácsnok Volkswagen ügyre vonatkozó indítványa (C-533/16, EU:C:2017:823, 64. pont).
- 24 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268, 35. pont).
- 25 2017. november 15-i Geissel és Butin ítélet (C-374/16 és C-375/16, EU:C:2017:867, 41. pont); 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14,

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

26 2018. március 21?i Volkswagen ítélet (C?533/16, EU:C:2018:204).

27 2018. április 12?i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C?8/17, EU:C:2018:249).

28 2018. március 21?i Volkswagen ítélet (C?533/16, EU:C:2018:204, 49. és 50. pont).

29 2018. április 12?i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C?8/17, EU:C:2018:249, 42. és 43. pont).

30 2008. május 8?i Ecotrade ítélet (C?95/07 és C?96/07, EU:C:2008:267, 43. pont);
úgyszintén: 2018. április 12?i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C?8/17, EU:C:2018:249, 33. és azt követ? pontok).

31 2018. november 21?i V?dan ítélet (C?664/16, EU:C:2018:933).

32 Lásd többek között a számos németországi cikket ezzel kapcsolatban: Hartman, T., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, NWB 2019, 316.; Huschens, F., „Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?“, UVR 2019, 45.; Höink, C./Hudasch, C., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?!“, BB 2019, 542.; Heuermann, B., „Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?“, StBp 2019, 85.; Schumann, M. F., „Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, DStR 2019, 1191.; Weimann, R., „Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung“, AStW 2019, 285.; Zaumseil, P., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung“, UR 2019, 289.

33 2018. november 21?i V?dan ítélet (C?664/16, EU:C:2018:933, 44. pont „objektív bizonyítékokat kell szolgáltatnia“, 45. pont „bizonyítékok“, 47. pont „bizonyítékot“ és 48. pont „bizonyítani“).

34 E tekintetben teljes mértékben helytállóan: 2018. november 21?i V?dan ítélet (C?664/16, EU:C:2018:933, 45. pont – becslés nem helyettesítheti az ilyen bizonyítékokat).

35 Például az alábbi ítéletekben: 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet (C?518/14, EU:C:2016:691); 2004. április 29?i Terra Baubedarf?Handel ítélet (C?152/02, EU:C:2004:268).

36 Ugyanígy: Campos Sánchez?Bordona f?tanácsnok Volkswagen ügyre vonatkozó indítványa (C?533/16, EU:C:2017:823, 58. pont); lásd még: a Biosafe – Indústria de Reciclagens ügyre vonatkozó indítványom (C?8/17, EU:C:2017:927, 65. és azt követ? pontok).

37 2004. április 29?i Terra Baubedarf?Handel ítélet (C?152/02, EU:C:2004:268, 37. pont).

38 Ebbe a körbe tartoznak például az alábbi ítéletek: 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet (C?518/14, EU:C:2016:691); 2016. szeptember 15?i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C?516/14, EU:C:2016:690); 2013. május 8?i Petroma Transports és társai ítélet (C?271/12, EU:C:2013:297).

39 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).

40 2020. december 17?i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C?346/19, EU:C:2020:1050, 47. pont); 2020. november 18?i Bizottság kontra Németország (héta?visszatérítés – számlák) ítélet

(C?371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 80. pont); 2017. október 19?i Paper Consult ítélet (C?101/16, EU:C:2017:775, 41. pont); 2016. július 28?i Astone ítélet (C?332/15, EU:C:2016:614, 45. pont); 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. pont); 2010. szeptember 30?i Uszodaépít? ítélet (C?392/09, EU:C:2010:569, 39. pont); 2010. október 21?i Nidera Handelscompagnie ítélet (C?385/09, EU:C:2010:627, 42. pont); 2008. május 8?i Ecotrade ítélet (C?95/07 és C?96/07, EU:C:2008:267, 63. pont).

41 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 ebben az értelemben még: 2012. március 1?jei Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz ítélet (C?280/10, EU:C:2012:107, 43. pont), mindazonáltal a fordított adózásra hivatkozva; 2010. október 21?i Nidera Handelscompagnie ítélet (C?385/09, EU:C:2010:627, 42. pont), szintén a fordított adózás esetében.

42 Pontosító jelleggel kifejezetten így: 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet (C?518/14, EU:C:2016:691, 39. és azt követ? pontok). A 2016. szeptember 15?i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C?516/14, EU:C:2016:690, 35. és 49. pont) szintén olyan számlára vonatkozott, amely nem vitatottan rendelkezésre állt, a rajta szerepl? adatok azonban részben pontatlanok voltak. A 2010. július 15?i Pannon Gép Centrum ítélet (C?368/09, EU:C:2010:441, 45. pont) szintén az eredeti számla rendelkezésre állását említi.

43 2017. november 15?i Geissel és Butin ítélet (C?374/16 és C?375/16, EU:C:2017:867, 40. pont); 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet (C?518/14, EU:C:2016:691, 38. pont és hasonlóképpen a 29. pontban [„az ezen irányelv 226. cikke szerint kiállított számlával kell rendelkeznie”). Hasonlóképpen még: 2018. március 21?i Volkswagen ítélet (C?533/16, EU:C:2018:204, 42. pont); 2010. október 21?i Nidera Handelscompagnie ítélet (C?385/09, EU:C:2010:627, 47. pont).

44 Úgy t?nik, hogy a Bíróság is (2010. szeptember 30?i Uszodaépít? ítélet [C?392/09, EU:C:2010:569, 45. pont]) ebb?l indul ki, amikor arról beszél, hogy a héairányelv 178. cikkével ellentétes további formai követelmények el?írása. Ebben az esetben a héairányelv 178. cikke maga sem min?sülhet pusztán formai követelménynek. A 2018. április 12?i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C?8/17, EU:C:2018:249, 43. pont) és a 2018. március 21?i Volkswagen ítélet (C?533/16, EU:C:2018:204, 50. pont) szintén egyértelm?vé teszi, hogy csak az olyan számlával való rendelkezést követ?en teljesülnek az adólevonás érvényesítésének anyagi jogi és alaki feltételei, amelyb?l kit?nik a héateher.

45 2016. szeptember 15?i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C?516/14, EU:C:2016:690, 43. pont).

46 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet (C?518/14, EU:C:2016:691, 40. és azt követ? pontok).

47 2010. július 15?i Pannon Gép Centrum ítélet (C?368/09, EU:C:2010:441, 45. pont); hasonlóképpen még: 2020. december 17?i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C?346/19, EU:C:2020:1050, 53. és 57. pont).

48 Lásd: 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet (C?518/14, EU:C:2016:691); 2016. szeptember 15?i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C?516/14, EU:C:2016:690); 2013. május 8?i Petroma Transports és társai ítélet (C?271/12, EU:C:2013:297).

49 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 hivatkozva, hogy az említett ítélet alapjául szolgáló ügyben nem állt rendelkezésre számla, míg a Senatex ügyben rendelkezésre állt számla, amelyet meg is fizettek a héával együtt. A 2013. május 8-ai Petroma Transports és társai ítélet (C-271/12, EU:C:2013:297, 34. és azt követő pontok) tárgyát szintén az eredeti számla kijavítása képezte.

50 Kifejezetten megerősíti: 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 47. és 51. pont). Ebben az esetben ugyanis a számla nem a héateher áthárításának eszköze (erről lásd részletesen a fenti 61. és azt követő pontokat), mivel azt nem az eladónak vagy a szolgáltatás nyújtójának kell megfizetnie, és ezért át sem kell hárítania.

51 2020. december 17-ai Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 57. pont).

52 2010. július 15-ai Pannon Gép Centrum ítélet (C-368/09, EU:C:2010:441, 45. pont); a németországi Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) (2020. január 22-ai ítélet – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, 18. pont) szintén ezt a következtetést vonja le a Bíróság ítélezési gyakorlatából.

53 Ebben az értelemben a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) is. Lásd: 2020. március 12-ai ítélet – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, 23. pont; 2020. január 22-ai ítélet – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, 17. pont; 2016. október 20-ai ítélet – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, 19. pont.

54 A „külön feltüntetett héa” kritériumát illetően ez már a Bíróság Volkswagen ítéletben és Biosafe ítéletben hozott döntéseiből következik, amely ítéletek tárgyát olyan számlák képezték, amelyekben nem tüntették fel a héát az adólevonás megfelelő összegben történő érvényesítése érdekében. Lásd: 2018. április 12-ai Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 42. és 43. pont); 2018. március 21-ai Volkswagen ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204, 49. és 50. pont).

55 Ebbe a körbe tartoznak például az alábbi ítéletek: 2016. szeptember 15-ai Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691); 2016. szeptember 15-ai Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690); 2013. május 8-ai Petroma Transports és társai ítélet (C-271/12, EU:C:2013:297).

56 A héairányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjával kapcsolatban lásd: 2016. szeptember 15-ai Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690); a 226. cikk 1. pontjával kapcsolatban lásd: 2010. július 15-ai Pannon Gép Centrum ítélet (C-368/09, EU:C:2010:441); a 226. cikk 3. pontjával kapcsolatban lásd: 2016. szeptember 15-ai Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691).

57 Kifejezetten így: 2017. szeptember 21-ai SMS group ítélet (C-441/16, EU:C:2017:712, 55. pont – csalásra vagy visszaélésre utaló körülmények hiányában, amennyiben egyszer adólevonási jog keletkezett, az fennmarad).

58 EJEB, 2009. január 22., „Bulves” AD kontra Bulgária ítélet (3991/03. sz.), 53. és azt követő pontok.

59 Lásd ebben az értelemben: 2018. április 12?i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C?8/17, EU:C:2018:249, 37. pont); 2018. március 21?i Volkswagen ítélet (C?533/16, EU:C:2018:204, 47. pont); 2016. július 28?i Astone ítélet (C?332/15, EU:C:2016:614, 34. és 35. pont); 2012. július 12?i EMS?Bulgaria Transport ítélet (C?284/11, EU:C:2012:458, 64. pont); 2010. január 21?i Alstom Power Hydro ítélet (C?472/08, EU:C:2010:32, 17. pont); 2008. május 8?i Ecotrade ítélet (C?95/07 és C?96/07, EU:C:2008:267, 45. és 46. pont).

60 Így a Bíróság minden további nélkül abból indul ki a 2019. február 14?i Nestrade ítéletben (C?562/17, EU:C:2019:115, 43. és 44. pont), hogy elegend? a jogorvoslati kérelem valamely határozattal szemben észszer? határid?n belül történ? benyújtására vonatkozó lehet?ség. Kifejezetten így: 2017. június 14?i Compass Contract Services ítélet (C?38/16, EU:C:2017:454, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

61 2012. június 21?i Elsacom ítélet (C?294/11, EU:C:2012:382, 33. és 34. pont); lásd még: 2019. május 2?i Sea Chefs Cruise Services ítélet (C?133/18, EU:C:2019:354, 39. pont).

62 2018. március 21?i Volkswagen ítélet (C?533/16, EU:C:2018:204, 45. pont); 2016. július 28?i Astone ítélet (C?332/15, EU:C:2016:614, 32. pont); 2014. február 6?i Fatorie ítélet (C?424/12, EU:C:2014:50, 46. pont).

63 2018. április 12?i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C?8/17, EU:C:2018:249, 36. pont); 2019. február 14?i Nestrade ítélet (C?562/17, EU:C:2019:115, 41. pont); 2018. március 21?i Volkswagen ítélet (C?533/16, EU:C:2018:204, 46. pont); 2016. július 28?i Astone ítélet (C?332/15, EU:C:2016:614, 33. pont); 2012. június 21?i Elsacom ítélet (C?294/11, EU:C:2012:382, 29. pont); 2012. július 12?i EMS?Bulgaria Transport ítélet (C?284/11, EU:C:2012:458, 48. pont); 2010. január 21?i Alstom Power Hydro ítélet (C?472/08, EU:C:2010:32, 16. pont); 2008. május 8?i Ecotrade ítélet (C?95/07 és C?96/07, EU:C:2008:267, 44. pont).

64 2019. február 14?i Nestrade ítélet (C?562/17, EU:C:2019:115, 33. pont); 2013. május 8?i Petroma Transports és társai ítélet (C?271/12, EU:C:2013:297, 36. pont). 2010. július 15?i Pannon Gép Centrum ítélet (C?368/09, EU:C:2010:441, 45. pont).

65 Ebben az értelemben kifejezetten: 2020. december 17?i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C?346/19, EU:C:2020:1050, 53. és 57. pont).