

Ideiglenes változat

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2022. március 24.(1)

C-56/21. sz. ügy

UAB „ARVI” irko

kontra

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(a Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės [a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság, Litvánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adó jogszabályok – Hozzáadottértékadó – 2006/112/EK irányelv – 137. cikk – Adómentes ügyletek esetében az adókötelezettség választásának lehetősége – A választási jog feltételei – A tagállamok mérlegelési mozgásterének – A forma értelme – Az alaki követelmények megsértésének következményei”

I. Bevezetés

1. Az ismert német jogtudós, Rudolf von Jhering már 1858-ban megjegyezte, hogy „[a] forma az önkény esküdt ellensége és a szabadság ikertestvére”.(2)
2. Ez lehet az oka annak is, hogy Litvánia bizonyos alaki követelmények teljesítésétől tette függővé a héajog bizonyos anyagi jogi jogkövetkezményeit. Így csak olyan ügylet esetében választható az adókötelezettség, amelyet nyilvántartásba vett héaalany részére teljesítenek. A jelen esetben csak egy hónappal később tudták nyilvántartásba venni a vevőt. E feltétel ezért nem teljesült az ügylet időpontjában. Az értékesítő ennél fogva nem tudott lemondani az ügylet adómentességéről a litván jog alapján. Ezért pusztán az alaki követelmények nemteljesítése miatt időarányosan korrigálnia kellett az általa az előállítási költségek kapcsán elvégzett adólevonást.
3. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint azonban a héajogban bizonyos esetekben – különösen adólevonás vagy az ügylet adómentessége esetén – a tartalmi szempontok elsőbbséget élveznek az alaki követelmények betartásával szemben („substance over form”).(3) Alkalmazható azonban ez a megközelítés a tagállamok választási jogaira is? A jelen ügyben arról van szó, hogy milyen jelentőséggel bírnak az alaki követelmények, ha valamely tagállam gyakorolta választási jogát, és lehetővé tette az adókötelezettség választását. A Bizottság ebben a

helyzetben is a tisztán tartalmi megközelítés mellett száll síkra.

4. Az uniós jogalkotó ezzel szemben újabban inkább az alaki követelmények betartása révén megvalósuló jogbiztonság gondolatából indul ki. Erre utal a héairányelv 138. cikke (1) és (1a) bekezdésének – a jelen ügyben még nem releváns – átdolgozása.⁽⁴⁾ Talán az uniós jogalkotó is a fenti idézetből indult ki ebben a tekintetben. A Bíróságnak a jelen ügyben mindenesetre ismét lehetősége nyílik arra, hogy – ezúttal a választási lehetőséggel összefüggésben – „a forma értelmével”⁽⁵⁾ foglalkozzon a héajog területén.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. A jogi háttér a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló 2006/112/EK irányelv⁽⁶⁾ (a továbbiakban: héairányelv) képezi.

6. A héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja a következő adómentességet tartalmazza:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

j) épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével”.

7. A héairányelv 137. cikke (1) bekezdésének b) pontja e tekintetben a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok engedélyezhetik adóalanyaiknak az adózás lehetőségének választását az alábbi ügyletek esetében:

b) épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével”.

8. A héairányelv 137. cikkének (2) bekezdése a következőket írja elő:

„A tagállamok meghatározzák az (1) bekezdésben említett választási jog gyakorlásának részletes szabályait. A tagállamok korlátozhatják e választási jog hatályát.”

9. A héairányelv 168. cikkének a) pontja 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. A héairányelv 187. cikke az adólevonások korrekciójára vonatkozik, és a következőképpen szól:

„(1) A tárgyi eszközök esetében a korrekció ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azt az évet is, amelyben a termékeket beszerezték vagy előállították.

A tagállamok a korrekciót azonban a termékek első használatbavételével kezdődő, öt teljes évből álló időszakra is alapozhatják.

A tárgyi eszközként beszerezett ingatlanok esetében a korrekció számításának alapjául szolgáló időszaktól legfeljebb húsz évre lehet kiterjeszteni.

(2) Az éves korrekció a tárgyi eszközöket terhelő héának csak egyötöd részére, illetve kiterjesztett korrekciós időszak esetén a megfelelő hányadára vonatkozik.

[...]

11. A héairányelv 188. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A korrekciós időszak alatt történő értékesítés esetén a tárgyi eszközöket úgy kell tekinteni, mintha azokat a korrekciós időszak lejártáig továbbra is az adóalany gazdasági tevékenységéhez használták volna fel.

A gazdasági tevékenységet teljes mértékben adókötelesnek kell tekinteni, ha az említett tárgyi eszközök értékesítése adóköteles.

A gazdasági tevékenységet teljes mértékben adómentesnek kell tekinteni, ha az említett tárgyi eszközök értékesítése adómentes.

(2) Az (1) bekezdésben említett korrekciót az egész fennmaradó korrekciós időszakra vonatkoztatva egyszerre kell elvégezni. Ha azonban a tárgyi eszközök értékesítése adómentes, a tagállamok eltekinthetnek a korrekciótól, amennyiben a beszerző olyan adóalany, amely az érintett tárgyi eszközöket kizárólag olyan ügyletekhez használja, amelyek esetében a héa levonható.”

B. A litván jog

12. A Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokestis įstatymas (a Litván Köztársaság hozzáadottértékadóiról szóló törvénye, a továbbiakban: héatörvény) 32. cikkének 3. bekezdése ülteti át a tagállamok héairányelv 137. cikke (1) bekezdésének b) pontjában biztosított hatáskörét, és a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalanynak lehetősége van arra, hogy az e cikk 1. vagy 2. bekezdése alapján héamentes, természeténél fogva ingatlannak minősülő tulajdon tekintetében a jelen törvény által előírt módon héát számítson fel, ha az ingatlant héaalanyként nyilvántartásba vett adóalany részére értékesítik, vagy más módon átruházzák [...], és e választás az e személy által kötött valamennyi releváns ügyletre a választás kinyilvánításától számított legalább 24 hónapig érvényes. Az adóalany választását a központi adóhatóság által előírt formában nyilvánítja ki. [...]

13. A héatörvény 58. cikkének 1. bekezdése szerint „[a] héaalany jogosult azon beszerezett és/vagy behozott termékek és/vagy szolgáltatások után előzetesen vagy a behozatalkor felszámított héa levonására, amelyeket a héaalany az alábbi tevékenységek céljára kíván felhasználni: 1. héaköteles termékértékesítések és/vagy szolgáltatásnyújtások [...]”.

14. A héatörvény 67. cikkének 2. bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A héalevonást az e cikkben előírt módon kell korrigálni: természeténél fogva ingatlannak minősülő tulajdon tekintetében 10 éven keresztül [...] azon adómegállapítási időszaktól kezdve, amelynek során e tulajdon után előzetesen vagy a behozatalkor felszámított héát egészben vagy részben levonták (épület/szerkezet felújítása esetén az így létrehozott tárgyi eszközök után

elztesen felszámított hea levonását azon adómegállapítási idszaktól kezdve 10 éven keresztül kell korrigálni, amelynek során a felújítási munkák befejeztek). [...]"

15. A héatörvény 67. cikkének 5. bekezdése értelmében:

„Amennyiben világossá válik, hogy a tárgyi eszközöket a jelen törvény 58. cikkének 1. bekezdésében említett tevékenységektől eltér tevékenységre kezdték el felhasználni, vagy azok elvesztek, a healevonást korrigálni kell a fenti körülmények ismertté válásának idpontja szerinti adómegállapítási idszakra vonatkozó heabevallásban a költségvetésbe befizetendő heaösszeg megfelelő növelése (vagy a költségvetésből visszatérítendő heaösszeg megfelelő csökkentése) útján (azaz a healevonás korrigálására meghatározott idszak végéig fennmaradó idszakra vonatkozó elztesen vagy a behozatalkor felszámított hea levont részével).”

16. A Litván Köztársaság nem élt a heairányelv 188. cikkének (2) bekezdésében elírt azon lehetőséggel, hogy eltekintsen a korrekció elírásától.

III. Az alapjogvita

17. A jelen elztes döntéshozatal iránti kérelem az „ARVI” ir ko UAB (a továbbiakban: ARVI) korlátolt felelősségű társaság és a Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (kaunasi kerületi adóhatóság, Litvánia; a továbbiakban: adóhatóság) között folyamatban lévő jogvita kereteibe illeszkedik.

18. Az ARVI egy „háztartási célú” melléképületet épített edzteremmel együtt (a továbbiakban: épület) az „egyéb célúnak” minősített, a tagoknak bérbe adott telken. Az ARVI a tárgyi eszközök elállításának költségeit és a heát a 2013. januárra vonatkozó heabevallásban vallotta be.

19. 2015. május 8-án az ARVI az „Investicijų ir inovacijų fondas, UAB” (a továbbiakban: vevő) részére az épületet 64 489,52 euró heát tartalmazó 371 582,48 euróért értékesítette. Az értékesítés idpontjában a vevő adóalany volt ugyan, de még nem volt nyilvántartásba vett heaalany. A szerződés megkötésének idpontjában a vevő ugyanakkor már kérte heaalanyként történő nyilvántartásba vételét. A heaalanyként történő nyilvántartásba vétel iránti ezen (első) kérelemnek azonban – a Bíróság eltt ismeretlen okokból – nem adtak helyt. A vevőt csak egy hónappal később (2015 júniusában) vették nyilvántartásba heaalanyként.

20. Az adóhatóság véleménye szerint azonban a vevő heaalanyiséga elengedhetetlen feltétele annak, hogy az adóalany az általa teljesített értékesítés esetében az adózás lehetőségét választhassa. Az ügyletet ezért adómentes ingatlanértékesítésnek kellett volna tekinteni. Emiatt viszont a 2015 májusára vonatkozó heabevallásban korrigálni kellett volna a 2013. januári adólevonást. Az ARVI-nak ennél fogva be kellett volna vallania egy, a 2015 májusától 2022 decemberéig tartó idszakra vonatkozó korrekciós összeget. Az adóhatóság ezért az ARVI-t 252 296 euró összegű hea, valamint az ahhoz kapcsolódó bírságok és késedelmi kamatok megfizetésére kötelezte.

21. Az ARVI ezzel szemben úgy véli, hogy a heasemlegesség elve megsértésének minősül a héatörvény 32. cikkének 3. bekezdésében elírt azon feltétel, amely szerint a vevőnek nem csak adóalanynak, hanem nyilvántartásba vett heaalanynak is kell lennie, és az egyáltalán nem egyeztethető össze az irányelv célkitűzéseivel és a Bíróság ítélezési gyakorlatával. Az ARVI ezért panaszt nyújtott be a központi adóhatósághoz. E panaszt elutasították. Az ARVI nem értett egyet e határozattal, és jogorvoslati kérelemmel fordult az adójogi jogvitákban eljáró bizottsághoz.

IV. Az elztes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság eltti eljárás

22. A jogorvoslati kérelemmel foglalkozó Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (a Litván Köztársaság kormánya mellett m?köd?, adójogi jogvitákban eljáró bizottság, Litvánia) 2020. október 16?i végzésével el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethet??e az irányelv 135. és 137. cikkének értelmezésével, valamint a semlegesség és a tényleges érvényesülés elvével az a nemzeti szabályozás, amely szerint a héaalanyt a héamentes ingatlan tekintetében csak akkor illeti meg a héafelszámítás választásának joga, ha az ingatlant olyan adóalanyra ruházzák át, aki az ügylet megkötésének id?pontjában héaalanyként nyilvántartásba van véve?

2) Az els? kérdésre adott igenl? válasz esetén: összeegyeztethet??e az irányelv eladó héalevonási jogát és a levonás korrigálását szabályozó rendelkezéseivel, valamint a héasemlegesség és tényleges érvényesülés elvével a nemzeti jog rendelkezéseinek olyan értelmezése, amely szerint az ingatlan értékesít?jének korrigálnia kell az átruházott ingatlan megszerzését terhel? héa levonását, ha azt választotta, hogy az ingatlan értékesítése tekintetében héát számít fel, és e választás a nemzeti követelmények alapján egyetlen feltétel miatt lehetetlen, vagyis azért, mert a vev? nem min?sül nyilvántartásba vett héaalanynak?

3) Összeegyeztethet??e az irányelv eladó héalevonási jogát és a levonás korrigálását szabályozó rendelkezéseivel, valamint a héasemlegesség elvével az a közigazgatási gyakorlat, amely szerint az alapeljáráshoz hasonló körülmények között az ingatlan értékesít?je köteles az ingatlan megszerzése/építése után el?zetesen felszámított adó levonását korrigálni, mivel az ezen ingatlan értékesítésére irányuló ügylet a héafelszámításra vonatkozó választási lehet?ség hiánya miatt (a vev? az ügylet megkötésének id?pontjában nem rendelkezett héa?azonosítószámmal) ingatlan héamentes értékesítésének min?sül, bár az ingatlan vev?je az ügylet megkötésének id?pontjában már kérte a héaalanyként való nyilvántartásba vételt, és az ügylet megkötését követ? egy hónappal héaalanyként nyilvántartásba vették? Ilyen esetben fontos?e meghatározni azt, hogy az ingatlan vev?je, akit az ügyletet követ?en héaalanyként nyilvántartásba vettek, a megszerzett ingatlant valóban héaköteles tevékenységek során használta?e fel, és nincs?e csalásra vagy visszaélésre utaló bizonyíték?”

23. A Bíróság el?tti eljárásban az ARVI, Litvánia és az Európai Bizottság terjesztett el? írásbeli észrevételeket. A Bíróság eltekintett a szóbeli tárgyalás megtartásától az eljárási szabályzat 76. cikkének (2) bekezdése alapján.

V. Jogi értékelés

A. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

24. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet a Litván Köztársaság kormánya mellett m?köd?, adójogi jogvitákban eljáró bizottság nyújtotta be. Ez az adójogi jogvitákat pert megel?z?en vizsgáló szerv. Kétségtelen, hogy e bizottság tekintetében a Bíróság 2010?ben megállapította, hogy az az EUMSZ 267. cikk értelmében vett, el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek el?terjesztésére jogosult szervezet.(7) Az annak idején tett megfontolások azonban felülvizsgálatra szorulhatnak a Bíróság közelmúltbeli ítélkezési gyakorlatára tekintettel.(8)

25. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek el?terjesztésére jogosult szervezeti min?ség fennállásával kapcsolatos kétségek a jelen esetben abból fakadnak, hogy az adójogi jogvitákban eljáró bizottság határozatát a két fél nem egyforma mértékben támadhatja meg. Az adóhatóság csak különleges körülmények között (a bizottság és az adóhatóság eltér? adójogi értelmezése esetén) nyújthat be fellebbezést azzal szemben. Úgy t?nik tehát, hogy a bizottság határozatának

elsődleges célja az adóhatóságon belüli egységes jogértelmezés biztosítása. Ez megmagyarázná azt is, hogy az miért nem az igazságszolgáltatás, hanem a végrehajtó hatalom (a kormány) keretében működik, és hogy miért csak a bizottság eljárását követően döntenek a bíróságok a fennmaradó vitás kérdésekben.

26. A bizottság tagjai másfelől független szakértők, és az adóalany mindenesetre korlátozás nélkül megtámadhatja a határozatot bíróság előtt. E tekintetben úgy tűnik, hogy a helyzet nem változott jelentősen a 2010. évi határozathoz képest, és a felek egyike sem adott hangot kétségének az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére való jogosultságot illetően. A Bíróság nem rendelkezik tehát új, pontos információkkal. Következésképpen továbbra is abból indulok ki, hogy az adójogi jogvitákban eljáró bizottság jogosult előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjeszteni.

B. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

27. Végső soron az előzetes döntéshozatalra előterjesztett három kérdés mindegyike arra vonatkozik, hogy ellentétes-e a héairányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a tagállam attól teszi függővé az önmagában adómentes ügylet adóköteles ügyletként is való kezelésének lehetőségét, hogy a vevő nyilvántartásba vett adóalany-e.

28. Mivel e feltétel be nem tartása azzal jár, hogy az eladónak arányosan korrigálnia kell adólevonását, a kérdést előterjesztő bíróság felveti a héasemlegesség, illetve az arányosság elve megsértésének kérdését. Úgy tűnik, hogy az utóbbi kérdés különösen azért releváns a kérdést előterjesztő bíróság számára, mert a feltétel már egy hónappal később teljesült, a vevő adólevonásra jogosító ügyleteket teljesített, és a kérdést előterjesztő bíróság szerint nem áll fenn csalás vagy visszaélés esete.

29. Mivel mindhárom kérdés attól függ, hogy a tagállam mennyire tág lehetőséggel rendelkezik arra, hogy ilyen választási jogot biztosítson, és azt alaki követelményekhez kösse, azokat együttesen lehet vizsgálni. E célból először részletesebben megvizsgálom a héairányelv 137. cikkének (1) bekezdésében említett választási jog értelmét és célját (erről lásd a C. pontot). Ezt követően pedig a héairányelv 137. cikkének (2) bekezdése által a tagállamok számára a választási jog gyakorlásának részletes szabályai tekintetében biztosított szabályozási hatáskörök korlátait vázolom fel (erről lásd a D. pontot).

C. A héairányelv 137. cikkének (1) bekezdésében foglalt választási jog értelme és célja

30. A héairányelv 137. cikkének (1) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy engedélyezzék adóalanyaiknak az adózás lehetőségének választását bizonyos, alapján véve adómentes ügyletek esetében.

31. Az adómentességről való lemondás lehetőségének szükségessége azzal magyarázható, hogy a héamentesség célja nem a terméket értékesítő, illetve szolgáltatást nyújtó vállalkozásnak, hanem a termék vevőjének, illetve a szolgáltatás igénybevevőjének az előnyben részesítése.(9) Ez a héa olyan általános fogyasztási adói jellegéből következik, amely nem a terméket értékesítő, illetve szolgáltatást nyújtó vállalkozást (az adóalanyt), hanem a *termék vevőjét, illetve a szolgáltatás igénybevevőjét* (az adó címzettjét) kívánja terhelni a héával.(10)

32. A termék vevőjének, illetve a szolgáltatás igénybevevőjének ez az előnyben részesítése azonban azt eredményezi, hogy a *termék értékesítője, illetve a szolgáltatás nyújtója* – a jelen esetben az ARVI – *nem vonhatja le a héát*. Kétségtelen, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjában foglalt adómentesség miatt ezen ingatlan értékesítése adómentes az ARVI számára. Ennek azonban az a következménye, hogy az épületek építési költségeiből nem

lehet levonni a héát (illetve a héalevonást – mint a jelen esetben – korrigálni kell).

Következésképpen az értékesítőnek ezeket a költségeket be kell építenie az általa alkalmazott árba. Nem tüntetheti fel azonban azokat külön, mivel az értékesítés adómentes. Így minden vevőt terhel ez az építési költségekből származó héa, anélkül, hogy mentesülhetne annak terhe alól. A vevő sohasem mentesül e teher alól, mivel nem rendelkezik az adóköteles értékesítésről kiállított, a héát külön feltüntető számlával.(11)

33. Ha azonban a vevő adólevonásra jogosult vállalkozó, akkor nem gazdaságos számára, hogy az ARVI-tól adómentesen vásárolja meg a beépített telket. Ehelyett egy beépítetlen telket vásárolna, és maga építené fel az épületet. Ez utóbbi esetben ugyanis adólevonási jog illetné meg az épület építési költségei tekintetében. Következésképpen egyetlen adólevonására jogosult adóalany sem vásárolna beépített telket az ARVI-tól, hanem minden esetben maga építené be azt.

34. Így versenyhátrányba kerül az adómentes terméket (beépített telket) más, adólevonásra jogosult adóalanyok részére kínáló adóalany. Ezen adóalanyok számára előnyösebb, ha maguk építik be a telket, mert ezt követően előzetesen felszámított adóként levonhatják a héát. Ha azonban az önellátás előnyösebb az adóalany számára, mint a valamely másik adóalany általi ellátás, akkor az üzletszerű értékesítők (mint a jelen esetben az ARVI) már nem vehetnek részt ezen a piacon (az adólevonásra jogosult vállalkozásoknak történő értékesítés piacán).

35. Következésképpen a héairányelv 137. cikkében előírt választási lehetőség biztosítja, hogy az értékesítő (a jelen esetben az ARVI) hozzáférhessen ehhez a piachoz. Az adómentességről való lemondás célja, hogy a héairányelv 137. cikkének hatálya alá tartozó területeken *a termék értékesítése, illetve a szolgáltatás nyújtója ne kerüljön versenyhátrányba*. Úgy tűnik, hogy az uniós jogalkotó éppen az ingatlanügyletek esetében versenytorzulásra látott lehetőséget az üzletszerű kereskedők és bérbeadók tekintetében, és ezért lehetővé tette a tagállamok számára ennek kiküszöbölését.

D. A héairányelv 137. cikkének (2) bekezdéséből eredő szabályozási lehetőség korlátai

36. A héairányelv 137. cikkének (2) bekezdése értelmében a tagállamok meghatározzák az (1) bekezdésben említett választási jog gyakorlásának részletes szabályait. Ennek során korlátozhatják a választási jog hatályát. Ebből – amint azt a Bíróság(12) több alkalommal megerősítette – az következik, hogy a tagállamok – amint azt Litvánia is hangsúlyozza – „széles mérlegelési jogkörrel” rendelkeznek. Nekik kell ugyanis megítélniük azt, hogy be kell-e vezetni vagy sem a választás jogosultságát attól függően, hogy mit találnak megfelelőnek adott időpontban az országokban fennálló helyzet alapján.(13) A bevezetett választási jogot ezért később meg is szüntethetik.(14) A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a tagállamok meghatározhatják az adózás választására vonatkozó jog gyakorlásának módjait, vagy akár ki is zárhatják e jogot.(15)

37. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ez például a kifejezett előzetes választási nyilatkozat szükségességét is magában foglalja,(16) nem foglalja azonban magában a lemondási jog eredményes gyakorlását követő adólevonás tekintetében egy további határidő bevezetését.(17) A héairányelv 137. cikkének (2) bekezdése azt is lehetővé teszi, hogy a tagállamok a választás jogára vonatkozó mérlegelési jogkörük gyakorlása során kizárjanak e jogosultság hatálya alól egyes tevékenységeket és az adóalanyok egyes csoportjait.(18)

38. Ha a tagállamok élnek a választási jog terjedelmének korlátozására vonatkozó lehetőséggel, és meghatározzák gyakorlásának módjait, csak a héairányelv céljait és elveit, különösen az adósemlegesség elvét és az előírt mentességek megfelel?, egyértelmű és egységes alkalmazásának követelményét,(19) valamint az arányosság elvét(20) kell tiszteletben tartaniuk.

1. *A tagállamok hatáskörének tartalmi korlátai*

39. A 137. cikk (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy meghatározzák az (1) bekezdésben említett választási jog gyakorlásának részletes szabályait, ha ilyen lemondási lehetőséget biztosítanak az adóalanyoknak. E hatáskör a saját ügylet adómentességéről való lemondás gyakorlásának részletes szabályaira, valamint a választási jog hatályára vonatkozik.(21)

40. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a tagállamok nem gyakorolhatják viszont e jogkört abból a célból, hogy visszavonják a már megszerezett levonási jogot.(22) Ugyanis az adóköteles ügyletekhez kapcsolódó héalevonásoknak az adólevonás választására vonatkozó jog gyakorlását követő korlátozása nem a választásra vonatkozó jognak a tagállamok által a héairányelv 137. cikkének (2) bekezdése alapján korlátozható „terjedelmét”, hanem e jog gyakorlásának a következményeit érinti.(23)

41. Ezért például a termék értékesítése, illetve a szolgáltatás nyújtója a héajog alapján szintén nem vonhatja vissza visszamenőleges hatállyal egyoldalúan a lemondást a termék vevőjének, illetve a szolgáltatás igénybevevőjének terhére. A lemondás visszamenőleges hatályú visszavonásának lehetősége ugyanis nem a termék értékesítése, illetve a szolgáltatás nyújtója általi lemondás gyakorlásának módját érinti, hanem csak a termék vevője, illetve a szolgáltatás igénybevevője által már gyakorolt adólevonási jogot érintő következményeket. A Bíróság szerint ezenkívül a bizalomvédelem és a jogbiztonság elve nem teszi lehetővé, hogy az adólevonási jogot visszamenőleges hatállyal megvonják a teljesítést követően bekövetkezett jogszabályváltozás révén.(24)

42. A lemondási jog szabályozására vonatkozó hatáskör e tartalmi korlátozása azonban nem érinti az ARVI általi adólevonás jelen esetben elvégzett korrekcióját. Ez ugyanis nem változtatja meg utólag a lemondás gyakorlásának eljárási szabályaira(25) vagy az annak jogkövetkezményeire vonatkozó követelményt. A szóban forgó korrekció sokkal inkább egyszerre az (eredményes) lemondás hiányában fennálló adómentesség következménye. Arra (lásd a héairányelv 188. cikkének (1) bekezdését) akkor is sor kerülne, ha Litvánia egyáltalán nem biztosította volna a lemondás lehetőségét, mivel az magából az irányelvből, illetve annak átültetéséből következik.

43. Ezért ez a hatás (illetve a már elvégzett adólevonás adómentes értékesítés miatti korrekciója) – amint arra Geelhoed főtanácsnok már jó 18 évvel ezelőtt rámutatott(26) – nem a nemzeti rendelkezéseknek, hanem az adóalanyok magatartásának tudható be (a jelen esetben annak, hogy az adóalany egy [még] nem nyilvántartásba vett adóalany részére értékesített ingatlant). Következésképpen nem sérülnek a tagállamok héairányelv 137. cikkének (2) bekezdéséből eredő hatáskörének tartalmi korlátai.

2. *A semlegesség elve*

44. Adott esetben azonban az a feltétel, hogy a szóban forgó ingatlan vevőjének nemcsak adóalanynak, hanem nyilvántartásba vett adóalanynak kell lennie, sérti a héajogi semlegesség elvét.

45. A semlegesség elvével ellentétes az, hogy a héafelszámítás tekintetében eltérő

bánásmódban részesüljenek az ugyanolyan ügyleteket teljesít? gazdasági szerepl?k.(27)

46. E versenyegyenl?ség megsértése a jelen ügyben nem állapítható meg. A választási lehet?ség célja ugyanis – amint azt a fenti C. pontban kifejtettem – éppen a termék értékesít?je, illetve a szolgáltatás nyújtója versenyhátrányának kiküszöbölése.

47. Ezen mit sem változtat a litván jog azon feltétele, hogy a vev?nek az ügylet pillanatában nyilvántartásba vett adóalanynak kell lennie. A lemondás ugyanis valamennyi ingatlanértékesít? esetében ugyanúgy ahhoz a feltételhez van kötve, hogy a vev?nek nyilvántartásba vett adóalanynak kell lennie.(28) A jelen esetben egyetlen más ingatlanértékesít? sem választhatta volna eredményesen az adókötelezettséget.

3. **Az arányosság elve**

48. Aránytalan lehet azonban az adóalanyt pusztán azért a már elvégzett adólevonás korrekciójára kötelezni, mert vev?je nem – illetve a jelen esetben csak egy hónap késéssel – vetette nyilvántartásba magát adóalanyként. Ez azt feltételezi, hogy a nyilvántartásba vételi követelmény nem alkalmas céljának megvalósítására, vagy túllépi az e cél eléréséhez szükséges mértéket.(29)

49. A termék vev?jének, illetve a szolgáltatás igénybevev?jének nyilvántartásba vételére vonatkozó követelmény célja, hogy megkönnyítse az adóhatóság számára a lemondás ellen?rzését, mivel ennek – amint azt a fenti C. pontban kifejtettem – csak a héa levonására jogosult adóalannyal szemben van értelme. Az másrészt a jogbiztonságot(30) és a jogi egyértelm?séget szolgálja. Így a termék értékesít?je, illetve a szolgáltatás nyújtója a nyilvántartásba vételt tanúsító igazolás alapján egyértelm?en meg tudja állapítani, hogy fennállnak-e a lemondás feltételei, és így nem kell korrigálni az általa elvégzett adólevonást. Másik magánszemély (és olykor az adóhatóság is) éppen a gazdasági tevékenység megkezdésekor csak nehezen tudja megállapítani a nyilvántartásba vétel ilyen ismertet?jele nélkül, hogy valaki már a héajog értelmében vett adóalanyként jár-e el.

50. Mind a héa hatékony kezelése és ellen?rzése – amely a Bíróság véleménye szerint közvetlen hatással van az Európai Unió finanszírozására(31) –, mind a jogbiztonság elve jogszer? célkit?zés. Az eredményes nyilvántartásba vétel alapulvétele nem alkalmatlan e célkit?zések megvalósítására.

51. Meg kell tehát még vizsgálni, hogy létezik-e ugyanúgy alkalmas enyhébb eszköz, és ha nem létezik, akkor tiszteletben tartották-e a célok és az eszközök közötti arányossági viszonyt. A jelen ügyben nem látok ugyanúgy alkalmas enyhébb eszközt. Az adóalanyiség tényleges fennállásának alapulvételét sokkal nehezebb ellen?rizni mind az adóhatóság, mind a termék értékesít?je, illetve a szolgáltatás nyújtója számára. Az tehát nem enyhébb és nem is ugyanúgy alkalmas a fent említett célok elérésére az utóbbiak számára.

52. Az érintett jogi érdekeket (egyrészt a jogbiztonság, a hatékony igazgatás, másrészt a termék értékesít?jének, illetve a szolgáltatás nyújtójának a lemondáshoz f?z?d? érdeke annak érdekében, hogy ne kelljen héát korrigálnia) mérlegelve (a célok és az eszközök közötti arányossági viszony) sem állapítható meg, hogy a termék vev?je, illetve a szolgáltatás igénybevev?je nyilvántartásba vételének alapulvétele aránytalan lenne.

53. Nem t?nik számomra aránytalannak, hogy az adóalanytól, aki ebben a jogszabályi helyzetben adókötelesként kíván kezelni egy alapjában véve adómentes ügyletet, megköveteljük, hogy gy?z?djön meg a termék vev?jének, illetve a szolgáltatás igénybevev?jének héajogi nyilvántartásba vételér?l. Ha ugyanis a termék vev?je, illetve a szolgáltatás igénybevev?je nem

igazolja ezt számára, akkor a küszöbönálló héakorrekciót beépítheti a vételárba, és így nem keletkezik kára. Ha a termék vevője, illetve a szolgáltatás igénybevevője nem akarja kifizetni ezt az – ebben az esetben feltehetően magasabb – árat, akkor igazolnia kell nyilvántartásba vételét. Ezen igazolás hiányában a termék értékesítője, illetve a szolgáltatás nyújtója vagy másik vevőt, illetve megrendelőt kereshet, vagy az ügylet megkötésével várhat az adott esetben már kérelmezett nyilvántartásba vétel megtörténteig.

54. A vevő tehát maga is befolyásolni tudja az ingatlanértékesítés héaszempontú kezelését(32) azáltal, hogy kezdeményezi a nyilvántartásba vételi eljárást, és megvárja annak befejezését. Az értékesítő ellenben meg tudja állapítani, hogy mikor jár el vele szemben egy nyilvántartásba vett adóalany, és mikor nem. Ehhez igazíthatja a vételár kiszámítását. E tekintetben a lemondás lehetőségének ezen (ideiglenes) korlátozásai nem aránytalanok a kitűzött célokhoz (hatékony igazgatás és jogbiztonság az érintett felek számára) képest.

55. Következésképpen arányos a nemzeti jogban előírt azon feltétel, hogy a termék vevőjének, illetve a szolgáltatás igénybevevőjének nyilvántartásba vett adóalanynak kell lennie ahhoz, hogy a termék értékesítője, illetve a szolgáltatás nyújtója eredményesen lemondhasson termékértékesítésének, illetve szolgáltatásnyújtásának adómentességéről.

56. A Bíróság azon ítélkezési gyakorlatából sem következik más, amely szerint az adóalany nem akadályozható meg *levonási jogának gyakorlásában* azzal az indokkal, hogy nem vették héaalanyként nyilvántartásba azt megelőzően, hogy a beszerzett termékeket adóköteles tevékenysége keretében felhasználta volna.(33) A jelen ügyben ugyanis nem az adóalany levonási jogának gyakorlásáról, hanem az adómentességéről való lemondásnak egy adójogi szempontból nem nyilvántartásba vett vevővel szembeni érvényességéről van szó.

57. A Bíróság tágabb alkalmazási körű, úgynevezett „substance over form” ítélkezési gyakorlata(34) sem vezethet eltérő következtetésre. Ezen ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a héamentességet (vagy az előzetesen felszámított héa levonásának lehetőségét) akkor adják meg, ha annak tartalmi feltételei teljesülnek, még akkor is, ha bizonyos alaki követelmények teljesítését az adóalanyok elmulasztották.

58. Így eleve kérdéses, hogy ez az ítélkezési gyakorlat fenntartható-e jelenlegi formájában a héairányelv jogalkotói módosítására tekintettel. A jogalkotó többek között a Bíróság ítélkezési gyakorlatára tekintettel is(35) immár kifejezetten rögzítette a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdésében, hogy az adómentes Közösségen belüli értékesítés (anyagi) feltétele, hogy a vevő közölje héaazonosító számát az értékesítővel.

59. A Bíróság egyébként már árnyalta a „substance over form” megközelítését. Eszerint bizonyos alaki követelmények nagyobb jelentőséggel bírhatnak, mint mások, és ezért formális jellegük ellenére teljesülniük kell.(36)

60. A választási jogokat illetően a Bíróság még kifejezetten meg is állapította, hogy egy meghatározott eljárás betartása (Luxemburg az adóhatóság által lefolytatandó előzetes jóváhagyási eljárást tette az eredményes választás feltételévé) éppen nem jelenti az adólevonáshoz való jog korlátozását.(37) A Bíróság helyesen úgy vélte, hogy az ilyen eljárás aránytalanná sem válik attól, hogy nincs visszamenőleges hatálya.(38) A jelen ügyben ezért nem releváns, hogy az ARVI vevője egy hónappal később – visszamenőleges hatály nélkül – vált nyilvántartásba vett adóalannyá.

61. A tagállamok választási és kialakítási jogai szempontjából nem releváns tehát a Bíróság azzal kapcsolatos ítélkezési gyakorlata, hogy a héajogban csekély jelentőséggel bírnak a formai szempontok.

VI. Véggkövetkeztetések

62. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Mokestini⁶ gin⁷ komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

1) A közös hozzáadottértékadórendszerrel⁸ szóló 2006/112/EK irányelv 137. cikke lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy ahhoz a feltételhez kössék az ezen irányelvben előírt adómentességgel a termék értékesítése által történő eredményes lemondás fennállását, hogy a termék vevője nyilvántartásba vett adóalany legyen. Ezen „alaki” követelmény teljesítése nem sérti a semlegesség elvét, és aránytalannak sem minősül.

2) A termék értékesítése általi adólevonás korrekciójának az említett „alaki követelmény” nemteljesítéséből eredő jogkövetkezménye az értékesítés héairányelvben előírt adómentességéből következik. Ezen azok a körülmények sem változtatnak, hogy egyrészt a termék vevőjét egy hónappal később vették nyilvántartásba, másrészt a terméket adóköteles ügyletekhez használta fel, harmadrészt pedig csalás esete sem áll fenn.

1 Eredeti nyelv: német.

2 Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, 2. rész, 2. kötet, Lipcse, 1858, Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus. 45. §, 497. (32.) o. – 1. kiadás.

3 Lásd például: 2016. október 20-ai Plöckl ítélet (C-24/15, EU:C:2016:791, 39. és azt követő pontok); 2015. július 9-ai Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 60. és azt követő pontok); 2014. december 11-ai Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41. és azt követő pont); 2012. szeptember 27-ai VSTR ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 45. és azt követő pont); 2007. szeptember 27-ai Collée ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 29. pont).

4 Beiktatta a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadórendszer egyes, a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó szabályainak harmonizálása és egyszerűsítése tekintetében történő módosításáról szóló, 2018. december 4-ai tanácsi irányelv (HL 2018. L 311., 3. o.) (2018. december 27-ai hatállyal).

5 Lásd ezzel kapcsolatban részletesen még: Kokott, J., „Vom Sinn der Form”, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018*, Köln, 2018, 109. és azt követő oldalak.

6 A 2006. november 28-ai 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.

7 2010. október 21-ai Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 34. és azt követő pontok).

8 Kifejezetten így a spanyol jogorvoslati szervekkel (TEAC) összefüggésben: a Bíróság nagytanácsának 2020. január 21-ai Banco de Santander ítélete (C-274/14, EU:C:2020:17, 55. pont).

- 9 Lásd általánosságban: 2015. február 26-i VDP Dental Laboratory és társai ítélet (C-144/13 és C-160/13, EU:C:2015:116, 43. pont). Konkrétan az oktatási szolgáltatások adómentességének céljával kapcsolatban lásd: 2013. november 28-i MDDP ítélet (C-319/12, EU:C:2013:778, 23. pont); 2002. június 20-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-287/00, EU:C:2002:388, 47. pont).
- 10 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 Plavošin 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).
- 11 Ennek szükségességével kapcsolatban lásd részletesen: a Wilo Salmson France ügyre vonatkozó indítványom (C-80/20, EU:C:2021:326, 55. és azt követő pontok); a Zipvit ügyre vonatkozó indítványom (C-156/20, EU:C:2021:558, 46. és azt követő pontok).
- 12 2021. május 18-i Skellefteå Industrihus végzés (C-248/20, EU:C:2021:394, 39. pont); 2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet (C-672/16, EU:C:2018:134, 48. pont); 2006. január 12-i Turn und Sportunion Waldburg ítélet (C-246/04, EU:C:2006:22, 29. pont); 2004. szeptember 9-i Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg ítélet (C-269/03, EU:C:2004:512, 21. pont); 2001. október 4-i „Goed Wonen” ítélet (C-326/99, EU:C:2001:506, 45. pont); 1998. december 3-i Belgocodex ítélet (C-381/97, EU:C:1998:589, 17. pont).
- 13 Kifejezetten így: 2006. január 12-i Turn und Sportunion Waldburg ítélet (C-246/04, EU:C:2006:22, 29. pont); 1998. december 3-i Belgocodex ítélet (C-381/97, EU:C:1998:589, 17. pont).
- 14 1998. december 3-i Belgocodex ítélet (C-381/97, EU:C:1998:589, 17. és azt követő pontok).
- 15 2021. május 18-i Skellefteå Industrihus végzés (C-248/20, EU:C:2021:394, 39. pont); 2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet (C-672/16, EU:C:2018:134, 48. pont); 2006. január 12-i Turn und Sportunion Waldburg ítélet (C-246/04, EU:C:2006:22, 27. és azt követő pont); 2004. szeptember 9-i Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg ítélet (C-269/03, EU:C:2004:512, 21. pont); 2001. október 4-i „Goed Wonen” ítélet (C-326/99, EU:C:2001:506, 45. pont); 1998. december 3-i Belgocodex ítélet (C-381/97, EU:C:1998:589, 16. és azt követő pont).
- 16 2004. szeptember 9-i Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg ítélet (C-269/03, EU:C:2004:512, 26. és azt követő pontok).
- 17 Így: 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214, 43. és azt követő pontok).
- 18 Kifejezetten így: 2006. január 12-i Turn und Sportunion Waldburg ítélet (C-246/04, EU:C:2006:22, 30. pont).
- 19 2021. május 18-i Skellefteå Industrihus végzés (C-248/20, EU:C:2021:394, 40. pont); 2006. január 12-i Turn und Sportunion Waldburg ítélet (C-246/04, EU:C:2006:22, 31. pont).
- 20 Ez az elv is a héajog egyik általános elve; lásd: 2010. október 26-i Schmelz ítélet (C-97/09, EU:C:2010:632, 57. pont); 2009. január 27-i Persche ítélet (C-318/07, EU:C:2009:33, 52. pont).

- 21 2021. május 18?i Skellefteå Industrihus végzés (C?248/20, EU:C:2021:394, 39. pont); 2018. február 28?i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet (C?672/16, EU:C:2018:134, 49. pont); 2006. március 30?i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C?184/04, EU:C:2006:214, 46. pont).
- 22 2018. február 28?i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet (C?672/16, EU:C:2018:134, 48. pont); úgyszintén: 1998. december 3?i Belgocodex ítélet (C?381/97, EU:C:1998:589, 24. és 26. pont).
- 23 2018. február 28?i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet (C?672/16, EU:C:2018:134, 49. pont); 2006. március 30?i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C?184/04, EU:C:2006:214, 46. pont).
- 24 2000. június 8?i Schloßstrasse ítélet (C?396/98, EU:C:2000:303, 47. pont); úgyszintén: 1998. december 3?i Belgocodex ítélet (C?381/97, EU:C:1998:589, 24. és 26. pont).
- 25 Lásd: 2020. november 26?i Sögård Fastigheter ítélet (C?787/18, EU:C:2020:964, 48. és azt követ? pontok, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 Geelhoed f?tanácsnok Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg ügyre vonatkozó indítványa (C?269/03, EU:C:2004:189, 51. pont).
- 27 Lásd: 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).
- 28 Ebben eltér a jelen helyzet például attól a helyzett?l, amely a Bíróság 2006. január 12?i Turn? und Sportunion Waldburg ítéletben (C?246/04, EU:C:2006:22, 47. pont) tett kijelentésének alapjául szolgált.
- 29 Így: 2010. október 26?i Schmelz ítélet (C?97/09, EU:C:2010:632, 57. pont); 2009. január 27?i Persche ítélet (C?318/07, EU:C:2009:33, 52. pont).
- 30 E kritériummal kapcsolatban lásd továbbá már: Geelhoed f?tanácsnok Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg ügyre vonatkozó indítványa (C?269/03, EU:C:2004:189, 49. pont).
- 31 Ezt az érv a Bíróság több ítéletében is megjelenik (lásd: 2019. január 17?i Dzivev és társai ítélet [C?310/16, EU:C:2019:30, 26. pont]; 2017. december 5?i M.A.S. és M.B. ítélet [C?42/17, EU:C:2017:936, 31. pont]; 2015. szeptember 8?i Taricco és társai ítélet [C?105/14, EU:C:2015:555, 38. pont]; 2013. február 26?i Åkerberg Fransson ítélet [C?617/10, EU:C:2013:105, 26. pont]). Ezt azonban megkérd?jelezi a Bizottság nemrégiben tett kijelentése és az uniós finanszírozási mechanizmus tényleges kialakítása. Lásd: a 2006/112 irányelvnek és a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekr?l szóló 2008/118 irányelvnek az uniós keretben végzett védelmi feladatok tekintetében történ? módosításáról szóló, 2019. április 24?i európai bizottsági irányelvjavaslat, COM(2019) 192 final, 10. oldal (HU változat: „A héa alóli mentességek alkalmazási körének kiterjesztésével a javaslat a tagállamok által beszedett héabevételek és ezáltal a héaalapú saját forrás csökkenéséhez vezethet. Noha ennek nem lesz negatív vonzata az uniós költségvetésre nézve, mivel a bruttó nemzeti jövedelmen [GNI] alapuló saját forrás ellensúlyozza a tradicionális saját források és a héaalapú saját forrás által nem fedezett kiadásokat, a bizonyos tagállamokban be nem folyó héaalapú saját forrásokat az összes tagállamnak együttesen kell ellensúlyoznia a GNI?alapú saját források felhasználásával.”).
- 32 Ezen érvvvel kapcsolatban lásd még: Geelhoed f?tanácsnok Vermietungsgesellschaft Objekt

Kirchberg ügyre vonatkozó indítványa (C?269/03, EU:C:2004:189, 51. pont); 2004. szeptember 9?i Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg ítélet (C?269/03, EU:C:2004:512, 26. és azt követ? pontok).

33 2018. március 7?i Dobre ítélet (C?159/17, EU:C:2018:161, 33. pont); 2015. július 9?i Salomie és Oltean ítélet (C?183/14, EU:C:2015:454, 61. pont); 2010. október 21?i Nidera Handelscompagnie ítélet (C?385/09, EU:C:2010:627, 51. pont).

34 Lásd ezzel kapcsolatban részletesen még: Kokott, J., „Vom Sinn der Form”, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018*, Köln, 2018, 109. és azt követ? oldalak.

A héalevonással kapcsolatban lásd: 2018. november 21?i V?dan ítélet (C?664/16, EU:C:2018:933, 41. pont); 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet (C?518/14, EU:C:2016:691, 38. pont); 2015. július 9?i Salomie és Oltean ítélet (C?183/14, EU:C:2015:454, 60. és azt követ? pontok); 2014. december 11?i Idexx Laboratories Italia ítélet (C?590/13, EU:C:2014:2429, 41. és azt követ? pont).

Az adómentességekkel kapcsolatban lásd: 2016. október 20?i Plöckl ítélet (C?24/15, EU:C:2016:791, 39. és azt követ? pontok); 2012. szeptember 27?i VSTR?ítélet (C?587/10, EU:C:2012:592, 45. és azt követ? pont); 2007. szeptember 27?i Collée ítélet (C?146/05, EU:C:2007:549, 29. pont).

35 Nem értelmezhet?k másként a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadó?rendszer egyes, a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó szabályainak harmonizálása és egyszerűsítése tekintetében történ? módosításáról szóló, 2018. december 4?i tanácsi irányelv (HL 2018. L 311., 3. o.) (3) és (7) preambulumbekkezdésében szerepl? megállapítások:

„(3) A Tanács [...] felkérte a Bizottságot, hogy tegyen javaslatot a határokon átnyúló ügyletekre vonatkozó uniós héaszabályok tökéletesítésére a héaazonosító számnak a Közösségen belüli értékesítések adómentességével összefüggésben betöltött szerepe [...] tekintetében.”

„(7) [...] javasolt, hogy [...] az adómentesség alkalmazásának az is anyagi és nem pusztán alaki feltétele legyen, hogy a vev? számára [...] kiadott héaazonosító szám szerepeljen [...]”

36 Lásd: 2021. október 21?i Wilo Salmson France ítélet (C?80/20, EU:C:2021:870, 82. pont). A Bíróság sajnos nyitva hagyta azt a kérdést, hogy egy számlának milyen formai elemeket kell feltétlenül tartalmaznia ahhoz, hogy számláról lehessen beszélni. Lásd ezzel kapcsolatban azonban: a Wilo Salmson France ügyre vonatkozó indítványom (C?80/20, EU:C:2021:326, 89. és azt követ? pontok); a Zipvit ügyre vonatkozó indítványom (C?156/20, EU:C:2021:558, 77. és azt követ? pontok).

37 2004. szeptember 9?i Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg ítélet (C?269/03, EU:C:2004:512, 28. pont).

38 2004. szeptember 9?i Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg ítélet (C?269/03, EU:C:2004:512, 29. pont).