

Hiányos számla javítás adószám és megnevezés hiányzik

áfa levonása
számlázás

C-518/14. sz. ügy és C-516/14. sz. ügy

YVES BOT

F TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2016. február 17.(1)

C-518/14. sz. ügy

Senatex GmbH

kontra

Finanzamt Hannover-Nord

(a Niedersächsisches Finanzgericht [alsószászországi tartományi adóügyi bíróság, Németország] által benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó – Az elzetesen felszámított adó levonása – Adószám vagy héa-azonosítószám nélküli számlakibocsátás – Valamely számla ex tunc javítását kizáró tagállami szabályozás”

1. A jelen ügy jogi háttérét a közös hozzáadottértékadó-rendszer I szőlő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) adja. Konkrétan a felmerülő kérdések egyrészt annak megítélésére vonatkoznak, hogy egy hibás vagy hiányos számla kijavítása milyen hatással van a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonásához való jog gyakorolhatóságának időpontjára, másrészt pedig, hogy időben korlátozható-e ez a kijavítás.

2. A jelen indítványban kifejtem, hogy véleményem szerint a héairányelvet miért kell úgy értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplő hasonló nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egy számla kötelezően feltüntetendő adatára, nevezetesen a héa-azonosítószámra vonatkozó javításnak nincs a múltba visszaható hatálya, és így a héalevonási jogot csak azon év tekintetében lehet gyakorolni, amikor az eredeti számlát kijavították, arra az évre pedig, amikor a számlát kiállították, ez nem lehetséges.

3. Ezzel összefüggésben kifejtem azokat az indokokat, amelyek miatt úgy vélem, hogy a tagállamok rendelkezhetnek a kötelező adattartalom feltüntetésének hiányát szankcionáló intézkedésekről, feltéve hogy azok tiszteletben tartják az arányosság elvét, valamint olyan intézkedésekről is, amelyek időben korlátozzák a hibás vagy hiányos számla kijavításának lehetőségét, ha azokat ugyanúgy kell alkalmazni az adózás területén fennálló, belső jogon alapuló jogokra és az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (egyenértékesség elve), és ha azok a gyakorlatban nem teszik lehetetlenné vagy nem nehezítik meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (tényleges érvényesülés elve).

I – Jogi háttér

A – Az uniós jog

4. A héairányelv 63. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

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

5. Ezen irányelv 167. cikke szerint:

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

6. A 168. cikk a) pontjának szövege a következő:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t”.

7. A héairányelv 178. cikkének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

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

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie”.

8. Ezen irányelv 179. cikke szerint:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a HÉA-összeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

A tagállamok azonban megkövetelhetik, hogy a 12. cikkben említett eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyok adólevonási jogukat csak az értékesítés időpontjában gyakorolják.”

9. Az említett irányelv 219. cikke értelmében:

„Számlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, vagy módosítja azt.”

10. A héairányelv 226. cikke az alábbiak szerint van megszövegezve:

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

[...]

3. a 214. cikkben említett HÉA-azonosítószám, amelynek felhasználásával az adóalany a termékértékesítéseket vagy a szolgáltatásnyújtásokat végezte;

[...]”

11. Ezen irányelv 239. cikkének szövege a következő:

„Ha a tagállamok élnek a 272. cikk (1) bekezdése első albekezdésének b) pontjában említett lehetőséggel, és nem látják el HÉA-azonosítószámmal azokat az adóalanyokat, akik nem végeznek semmilyen, a 20., 21., 22., 33., 36., 138. és 141. cikkben említett ügyletet, akkor a számlán az eladó, a beszerző vagy a szolgáltatás igénybevevője – ki nem adott – azonosítószámát egy másik, az érintett tagállamok által meghatározott adó-nyilvántartási számmal kell helyettesíteni.”

B – A német jog

12. A forgalmi adóról szóló 2005. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 2005, a továbbiakban: UStG)(3) 15. §-a (1) bekezdése első mondatának az alapügyben alkalmazandó szövege szerint a vállalkozó elzetesen felszámított adóként levonhatja a törvény alapján azon termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után fizetendő adót, amelyet valamely más vállalkozó teljesített a vállalkozása számára. Egyébként e rendelkezés alapján az adólevonási jog gyakorlásának feltétele, hogy a vállalkozó rendelkezzen az UStG 14. és 14a. §-a szerint kiállított számlával, amelyen szerepel valamennyi, az UStG 14. §-ának (4) bekezdésében felsorolt adat.

13. Az elzetesen felszámított adóösszegeket csak abban az adózási időszakban lehet levonni, amelyben fennáll e jog gyakorlásának az UStG 15. §-ának (1) bekezdése szerinti valamennyi anyagi jogi feltétele.

14. Az UStG végrehajtási rendelete (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) 31. §-a (5) bekezdésének az alapügyben alkalmazandó szövege szerint akkor javítható ki valamely számla, ha nem tartalmazza az UStG 14. §-ának (4) bekezdése vagy 14a. §-a szerinti valamennyi adatot, vagy a számlán szereplő adatok tévesek. Csak a hiányzó vagy téves adatokat kell a kifejezetten és egyértelműen a számlára hivatkozó dokumentumban közölni. Ennek során ugyanazok a formai és tartalmi követelmények érvényesek, mint az UStG 14. §-a esetében.

15. A héa téves vagy jogosulatlan feltüntetése esetén az UStG 17. §-ának (1) bekezdését kell megfelelően alkalmazni. E rendelkezés értelmében a számlajavításnak nincs visszaható hatálya, hanem arra az időszakra érvényes, amelyben a megrendelőnek átadják a javított számlát, illetve az adóbevétel-kiesés veszélyének elhárítását követően eleget tesznek a kijavítási kérelemnek.

16. A kérdést elterjesztő bíróság azt is kifejti, hogy amennyiben a számla bizonyos adatainak hiánya vagy pontatlansága miatt utasítják el az adólevonást, a levonási jog a számlák kijavításával keletkezhet a kijavítás időpontjában. Ebben az esetben a költségvetés számára végeredményben azonos marad a héabevétel. Ezzel szemben ennek következtében nem lehet a vállalkozó adó tartozása. Ha ugyanis csak évekkel később, például egy helyszíni ellenőrzés keretében tagadják meg az adólevonást, akkor az adózás rendjéről szóló törvény (Abgabenordnung) 233a. §-ának az alapügy idején hatályos szövege szerinti, utólagosan fizetendő késedelmi kamatok jelentős pénzügyi terheket eredményezhetnek.

II – Az alapügy tényállása

17. A Senatex GmbH (a továbbiakban: Senatex) textil-nagykereskedéssel foglalkozó vállalkozás. A 2008–2011-es évekre vonatkozó adóbevallásában az általa a kereskedelmi képviselő számára fizetett jutalékok elszámolása, valamint egy reklámszakember számlái (a továbbiakban együtt: vitatott számlák) címén levonta az előzetesen felszámított adót.

18. A Finanzamt Hannover-Nord (észak-hannoveri adóhatóság) 2013. február 11. és 2013. május 17. között helyszíni ellenőrzést végzett a Senatexnél a 2008–2011. évek vonatkozásában. E helyszíni ellenőrzés keretében megállapították, hogy az előzetesen felszámított adó levonása érdekében bemutatott, vitatott számlák az UStG 15. §-ának (1) bekezdése és 14. §-ának (4) bekezdése értelmében nem voltak szabályosak. E számlákon ugyanis nem volt feltüntetve az érintett kereskedelmi képviselő, illetve a reklámszakember adószáma vagy héa-azonosítószáma, sem magukon a számlákon, sem az ahhoz csatolt dokumentumokban.

19. A Senatex 2013. május 2-án, tehát még az ellenőrzés ideje alatt helyesbítette a jutalékok elszámolását, kizárólag a 2009–2011. évre vonatkozóan, úgy, hogy azokat kiegészítette valamennyi érintett kereskedelmi képviselő héa-azonosítószámával. A reklámszakember számláit hasonló módon kijavították a 2009–2011. évek vonatkozásában.

20. E javítások ellenére a Finanzamt Hannover-Nord 2013. július 2-án a 2008–2011. évekre vonatkozóan módosított adómegállapító határozatokat hozott, amelyekben megállapítja, hogy a vitatott számlák címén 2009–2011-ben nem lehetett levonni az előzetesen felszámított adót, mivel ezen adólevonás feltételei csak az elvégzett számlajavítás időpontjában, azaz 2013-ban álltak fenn, 2009–2011 között pedig nem.

21. A Senatex ezért e módosított határozatokkal szemben kifogást terjesztett elő. Egyébiránt a kifogással összefüggő eljárás során észlelte, hogy a 2008-as évre vonatkozóan nem állított ki javított számlákat a vitatott számlákhoz. Így tehát a Senatex 2014. február 11-én helyesbítette a jutalékok e 2008-as évre vonatkozó elszámolását, feltüntetve azon az érintett kereskedelmi képviselő héa-azonosítószámát. A reklámszakember számláit hasonló módon kijavították e 2008-as év vonatkozásában.

22. 2014. március 3-i határozatában a Finanzamt Hannover-Nord fenntartotta azt a jogi álláspontját, hogy az adólevonás feltételei a vitatott számlák tekintetében csak a számlák 2013., illetve 2014. évi kijavításával teljesültek. Véleménye szerint a számlajavításnak nem lehet a szolgáltatásnyújtás időpontjára visszaható, *ex tunc* hatálya.

23. 2014. március 5-én a Senatex keresetet terjesztett el a határozat ellen a kérdést elterjesztő bíróság előtt. Úgy véli ugyanis, hogy az elvégzett számlajavításoknak a múlt, nevezetesen a 2008–2011. évekre visszaható hatálya van, mivel azokat a legutolsó közigazgatási határozat, azaz a 2014. március 3-i határozat előtt hajtották végre. Ezért tehát azt kéri, hogy a kérdést elterjesztő bíróság helyezze hatályon kívül a Finanzamt Hannover-Nord által hozott, a 2008–2011. évekre vonatkozó, módosított adómegállapító határozatokat.

III – Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

24. A Niedersächsisches Finanzgericht (alsószászországi tartományi adóügyi bíróság), mivel kételyei támadtak a Bíróság ítéleteinek, valamint a héairányelv rendelkezéseinek értelmezésével kapcsolatban, az eljárást felfüggesztette, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette elő:

„1) A Bíróság által a 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítéletben (C-152/02, EU:C:2004:268) megállapított, az első számlakiállításról *ex nunc* hatályt a hiányos számla kiegészítésének – a jelen ügyben szóban forgó – esete tekintetében viszonylagossá tette-e a Bíróság 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélete (C-368/09, EU:C:2010:441) és Petroma Transports és társai ítélete (C-271/12, EU:C:2013:297) annyiban, amennyiben a Bíróság ilyen esetben végeredményben engedélyezni kívánta a visszaható hatályt?

2) Milyen minimumkövetelményeket kell támasztani a visszaható hatállyal érintett, javítható számlával szemben? Az eredeti számlának már tartalmaznia kell-e az adószámot vagy a héa-azonosítószámot, vagy az később is kiegészíthető azzal a következménnyel, hogy fennmarad az eredeti számlán alapuló adólevonás?

3) Még megfelelő időben kerül-e sor a számla kijavítására akkor, ha csak azon kifogás tárgyában folytatott eljárás keretében kerül rá sor, amelyet az adóhatóság (módosító) határozatával szemben indítottak?”

IV – Elemzés

25. Első és második kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság valójában arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, 179. cikkét és 226. cikkének 3. pontját, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szereplő, hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egy számla kötelezően feltüntetendő adatára, nevezetesen a héa-azonosítószámra vonatkozó javításnak nincs a múlt, visszaható hatálya, és így az adólevonási jogot csak azon év tekintetében lehet gyakorolni, amelyben az eredeti számlát javították, arra az évre pedig, amikor a számlát kiállították, ez nem lehetséges.

26. Harmadik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvet, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek értelmében az adóalannyal szemben megtagadják a héalevonási jog

gyakorlását, ha valamely számla kötelező adattartalmára vonatkozó javításra azon határozat meghozatalát követően kerül sor, amely azért utasítja el a héalevonást, mert ezt az adatot eredetileg nem tüntették fel a számlán.

27. Az első és második kérdés nyomán arra kell választ keresnünk, hogy a számla kijavításának milyen következményei vannak a levonási jog gyakorlásának időpontjára nézve. A német szabályozás szerint ugyanis a számla kijavítása csak azon év tekintetében eredményezi a héalevonási jog gyakorlását, amelyben az eredeti számlát kijavították, arra az évre pedig, amikor ezt a számlát kiállították, ez nem lehetséges.

28. A német kormány szerint a héairányelv rendelkezéseiből kitűnik, hogy a levonási jog csak két feltétel együttes fennállása esetén gyakorolható. Egyrészt ezen irányelv 167. cikke szerint levonási jognak kell keletkeznie, másrészt az adóalanynak teljesítenie kell az irányelv 178. cikkében foglalt feltételeket, amelyek között szerepel, hogy olyan számlával kell rendelkeznie, amelyik megfelel az említett irányelv 220–236. és 238–240. cikkében foglaltaknak. Márpedig egy számla kijavítása esetén e két feltétel csak a kijavítás időpontjában teljesül, és nem akkor, amikor az eredeti számlát kiállították. Ebből következően a levonási jogot csak a kijavítás időpontjában lehet gyakorolni.

29. Nem osztom ezt a véleményt, mégpedig a következő indokok alapján.

30. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonási jog a közös héarendszer alapelvét képezi, amely fő szabály szerint nem korlátozható, és amely a teljesített ügyleteket terhelő zetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül.⁽⁴⁾ Az adólevonási jog tehát azonnali és összesített jellegű. Egyébiránt, amint arra a Bíróság rendszeresen emlékeztet, az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hűa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek fő szabály szerint maguk is hűakötelesek.⁽⁵⁾

31. A héairányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. E jog keletkezésének anyagi feltételeit ezen irányelv 168. cikkének a) pontja sorolja fel. Az említett jog érvényesítéséhez így az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az említett irányelv értelmében vett adóalany legyen, másrészt pedig, hogy az adólevonási jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat elb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa.⁽⁶⁾

32. Ami az adólevonási jog gyakorlásának szabályait illeti, azokat a héairányelv 178. cikke sorolja fel. Így különösen az adóalanynak ezen irányelv 226. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie,⁽⁷⁾ amelyen többek között fel kell tüntetni a hűa-azonosítószámot.⁽⁸⁾

33. Az adóalany által teljesítendő ezen feltételeket a Bíróság „formai követelményeknek” minősítette.⁽⁹⁾ Ezek nem a héalevonási jog keletkezése érdekében teljesítendő feltételek, hanem olyanok, amelyek lehetővé teszik, hogy az adóhatóság a hűa beszedéséhez szükséges minden szükséges információhoz hozzájusson, valamint hogy az adócsalás elkerülése érdekében ellenőrzést végezzen.⁽¹⁰⁾

34. Abban az esetben, ha például az adóhatóság az ellenőrzése során a számla kiállításával kapcsolatos hibát vagy hiányosságot észlel, az adóalanynak lehetősége van kijavítani ezt a számlát azért, hogy levonási jogát gyakorolhassa. E lehetőség szerepel a héairányelv 219. cikkében, amely kimondja, hogy „[s]zámlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, vagy módosítja azt”. A Bíróság megállapította azt is, hogy ez az irányelv nem tiltja a hibás számlák kijavítását.⁽¹¹⁾

35. Mindezek után a kérdés az, hogy a héalevonási jog tekintetében milyen időbeli hatálya van a számla kijavításának.

36. Ezzel összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság a Terra Baubedarf-Handel ítéletet (C-152/02, EU:C:2004:268), a Pannon Gép Centrum ítéletet (C-368/09, EU:C:2010:441), valamint a Petroma Transports és társai (C-271/12, EU:C:2013:297) ítéletet említi. Ami a két utolsó ítéletet illeti, igaz ugyan, hogy azok az adólevonási jog gyakorlása érdekében kijavított számlákra vonatkoznak, ezzel szemben nem foglalkoztak az ilyen kijavításnak az adólevonási jog gyakorlására vonatkozó időbeli hatályának kérdésével.

37. Így a Pannon Gép Centrum ítéletben (C-368/09, EU:C:2010:441) a kérdés az volt, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek értelmében meg kell tagadni a héalevonási jogot, ha az adóalany részére értékesített termékekre vagy nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó számla eredetileg olyan téves adatot tartalmazott, amelynek a későbbi javítása nem tartotta tiszteletben az alkalmazandó nemzeti szabályokban rögzített valamennyi feltételt.⁽¹²⁾ A Bíróságnak tehát ítéletében azt kellett megállapítania, hogy lehetséges-e valamely számlának az adólevonási jog gyakorlása érdekében történő kijavítása, illetve hogy a tagállamok előírhatnak-e a héairányelvben foglalt tartalmi és formai feltételeken felüli további feltételeket, az adott ügyben a javított számla folyamatos sorszámozását.⁽¹³⁾ A Bíróság Petroma Transports és társai ítéletében (C-271/12, EU:C:2013:297) emlékeztetett arra, hogy a közös héarendszer nem tiltja a hibás számlák helyesbítését, azonban megállapította, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben a számlák kiegészítését és helyesbítését célzó információkat azt követően nyújtották be, hogy az adóhatóság meghozta a héalevonási jog megtagadásáról szóló határozatot, így e határozat meghozatala előtt az említett hatóság részére benyújtott számlákat még nem helyesbítették annak érdekében, hogy utóbbi biztosítani tudja a héa pontos beszedését és az ellenőrzését.⁽¹⁴⁾ Meg kell tehát állapítani, hogy a Pannon Gép Centrum ítélet (C-368/09, EU:C:2010:441) és a Petroma Transports és társai ítélet (C-271/12, EU:C:2013:297) nem foglalt állást a tekintetben, hogy egy számla kijavításának van-e visszaható hatálya az adólevonási jog gyakorlása tekintetében.

38. Ami a Terra Baubedarf-Handel ítélethez (C-152/02, EU:C:2004:268) kapcsolódó ítélkezési gyakorlatnak a német kormány álláspontjának alátámasztását szolgáló alkalmazását illeti, úgy látom, hogy azt elő kell vetni. Ebben az ítéletben ugyanis a Bíróság kimondta, hogy a héalevonási jogot azon bevallási időszak címén kell gyakorolni, amelynek során a 77/388/EGK hatodik irányelv⁽¹⁵⁾ 18. cikkének (2) bekezdésében foglalt két feltétel teljesül.⁽¹⁶⁾ Más szóval – tette hozzá a Bíróság – a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesíteni kell, és az adóalanynak rendelkeznie kell a számlával.⁽¹⁷⁾ Márpedig ebben az ügyben a Terra Baubedarf-Handel GmbH nem rendelkezett a számlával akkor, amikor héalevonási jogát gyakorolta a számára tevékenysége körében nyújtott szolgáltatások után. Ezért tehát nem tudott kifizetést teljesíteni, és így nem fizette meg ezt a héát a levonási időszak alatt. A héát ebben az esetben nem lehetett úgy tekinteni, hogy az egy

adott ügyletet terhel.(18) A Bíróság ezen indokra tekintettel megállapította, hogy a 77/388 hatodik irányelv 18. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében foglalt mindkét feltételnek teljesülnie kell annak érdekében, hogy tiszteletben tartsák azt az elvet, amely szerint az adólevonási jogot az elzeteresen teljesített ügyleteket terhel valamennyi adó vonatkozásában azonnal kell gyakorolni.

39. A Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268) alapjául szolgáló ügy tehát különbözik a jelen ügylettől, mivel a Senatex a Terra Baubedarf-Handel GmbH-val ellentétben rendelkezett a számlákkal az adólevonási joga gyakorlásakor, és elzeteresen megfizette a héát. Ez az adó tehát valóban a Senatex gazdasági tevékenysége körében elzeteresen teljesített ügyletet terhelte. Ezen ítéletre tehát véleményem szerint nem lehet hivatkozni a jelen ügyben azon állítás érdekében, hogy a Bíróság a számlajavítást követően megtiltotta volna a héalevonási jog visszaható hatályát.

40. Ezzel szemben úgy látom, hogy a Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268) az ellentétes álláspontot támasztja alá. Ezen ítélet 35. pontjában ugyanis a Bíróság megismétli az állandó ítélkezési gyakorlatot, amely szerint a héalevonási jog az elzeteresen teljesített ügyleteket terhel valamennyi adó vonatkozásában azonnal érvényesül. A héairányelv 179. cikkének első albekezdése szerint tehát „[a]z adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a HÉA-összeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol”.

41. Az azonnali levonás célja többek között az, hogy biztosítsa a közös héarendszer semlegességét, és azt, hogy ne jelentsen az adóalanyok számára pénzügyi kockázatot az, hogy ezen adót teljesen vagy részben rájuk terhelik.(19) Emiatt kell a héairányelv 179. cikke szerint egybeesnie annak az időszaknak, amikor a termékértékesítésre vagy a szolgáltatásnyújtásra felszámították a héát, és így adólevonási jog keletkezett, azzal az időszakkal, amikor az adólevonási jogot gyakorolják. Ezen irányelv csupán egy ponton korlátozza ezt az elvet, nevezetesen, hogy a tagállamok kötelezhetik az ezen irányelv 12. cikke szerinti eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyokat, hogy adólevonási jogukat csak az értékesítés időpontjában gyakorolják,(20) itt azonban nem ez a helyzet.

42. Ha azt kellene megállapítani, hogy valamely számla kijavítása csak arra az időszakra eredményezi az adólevonási jog gyakorlását, amelyben erre a kijavításra sor került, arra az időszakra pedig – mint az alapügyben –, amikor a számlát kiállították és teljesítették, nem, ez ellentétes lenne azzal az elvvel, amely szerint ez a jog azonnali jellegű. Ezenfelül ez az adóalany számára nem elhanyagolható mértékű pénzügyi kockázatot is jelentene, mivel – ha az adóhatóság úgy véli, hogy a számla kijavítását megelőzően az adóalany nem gyakorolhatta a héalevonási jogot – késedelmi pótlék megfizetésére lehetne kötelezni, amint arról egyébként az adózás rendjéről szóló törvény rendelkezik, mégpedig akkor is, ha a tagállamnál semmilyen adóhiány nem jelentkezett, mivel a héabevétel végső soron ugyanannyi maradt.(21)

43. Nem vitatom ugyanakkor a számla jelentőségét a közös héarendszerben. Ez egy olyan bizonyíték, amely lehetővé teszi a hÉA beszédését vagy levonását. Így egy termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást kiszámlázó vállalkozó hÉAs számlát állít ki, és a héát az állam javára beszedi. Ugyanígy e számla teszi majd lehetővé a héát megfizető adóalany számára, hogy ezt bizonyítsa, és így az adót levonhassa. Pontosabban a hÉA-azonosítószám által, hogy azonosítja az érintett adóalanyt, lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy könnyebben

beszedhesse a héát, valamint hogy ellenrizhesse az ügyletek valóságát az adócsalás elleni küzdelem érdekében.

44. Egyébiránt, amint azt a Bíróság többször megállapította, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az elzetesen felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha egyes formai követelménynek nem is tesznek eleget az adóalanyok.⁽²²⁾ Ez az ítélkezési gyakorlat annál inkább köt minket a jelen ügyben, hogy a héa-azonosítószám kihagyását az adóalany pótolta, és a számlákat kijavította, betartva ezzel az uniós jogban elírt formai követelményeket is.

45. E tekintetben a tagállamok kötelesek ellenrizni az adóalanyok bevallásait, és ellenrizni valamennyi releváns dokumentumot az adó összegének kiszámolása vagy az ügyletek valóságának ellenrzése érdekében, és semmi akadályja nincs annak, hogy szankcionálják ezen formai követelmények megsértését. Az így kiszabott elrettentő jellegű szankció célja ugyanis a héairányelvben szabályozott kötelező adatok számlán való feltüntetésére vonatkozó kötelezettség érvényesülésének biztosítása, amely nagyobb fokú gondosságra ösztönözné az adóalanyt a jövőre nézve, és lehetővé tenné az adatok feltüntetésének elmulasztása, illetve az e számla kijavításához szükséges helyesbítés nyomán keletkezett adminisztratív költségek figyelembevételét.⁽²³⁾ A tagállamok ugyanakkor e hatáskörüket kötelesek az uniós jog, különösen az arányosság elve tiszteletben tartásával gyakorolni.

46. A tárgyaláson a német kormány jelezte, hogy a levonási jog későbbi érvényesíthetősége, valamint a mulasztó adóalannal szemben késedelmi pótlék kiszabása – amint az az alapügyben történt – szankciónak tekintendő. Mindazonáltal úgy vélem, hogy ez a szankció nincs figyelemmel az arányosság elvére. A számlán feltüntetendő kötelező adatok, és köztük a héa-azonosítószám ugyanis azt a célt szolgálják, hogy az adóhatóság pontosan beszedhesse a héát, és az adócsalás elkerülése érdekében lehetővé tegye az ellenrzést. Márpedig a tárgyaláson kifejtettek szerint nem látom, hogy ilyen esetben az adóhatóság miként tud különbséget tenni a jóhiszemű adóalany és az adócsaló között. Egyébként az adócsaló számára egyszerűbb, ha hamis héa-azonosítószámot ír a számlára, arra számítva, hogy bevallása átcúsúszik az ellenrzésen, mint hogy egyáltalán nem tüntet fel azonosítószámot, ami – éppen ellenkezőleg – felkelti az adóhatóság figyelmét, és ellenrzést von maga után. Márpedig képzeljünk el egy jóhiszemű adóalanyt, akinek a bevallásában szereplő számlája nem tartalmazza a héa-azonosítószámot. Ezt az adóalanyt az adóhatóság nagy valószínűséggel ellenrzés alá vonná, és ugyanabban a helyzetben találná magát, mint a Senatex, vagyis adólevonási jogát csak később érvényesíthetné, és késedelmi pótlékot kellene fizetnie, ami nem elhanyagolható pénzügyi következménnyel jár. Számomra úgy tűnik, hogy egy ilyen rendszerben hiányzik a jogbiztonság, és az nem alkalmas az adócsalás elleni hatékony küzdelemre. Ráadásul azt eredményezi, hogy ugyanolyan módon szankcionálják a jóhiszemű adóalanyt, mint az adócsalót.

47. Úgy gondolom, hogy a visszaélések elkerülése érdekében a tagállamok olyan intézkedésekre is rendelkezhetnek, amelyek időben korlátozzák a helyesbítő számlák benyújtásának lehetőségét. Ez elvezet minket a kérdést elterjesztő bíróság harmadik kérdéséhez, amelyben arra kér választ a Bíróságtól, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvet, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek értelmében az adóalannal szemben megtagadják a héalevonási jog gyakorlását, ha valamely számla kötelező adattartalmára vonatkozó javításra azon határozat meghozatalát követően

kerül sor, amely azért utasítja el a héalevonást, mert ezt az adatot eredetileg nem tüntették fel a számlán.

48. A héairányelv nem rendelkezik olyan intézkedések bevezetéséről, amelyek határidőben állapítanak meg annak érdekében, hogy a hibás vagy hiányos számlák kijavítását időben korlátozzák. Következésképpen úgy vélem, hogy az ilyen intézkedésekről a tagállamoknak kell rendelkezniük nemzeti jogukban. A tagállamoknak meg kell róla győznie, hogy a bevezetett intézkedések tiszteletben tartják az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.

49. A jelen ügyben az, hogy az adólevonási jog gyakorlását megtagadó adóhatósági határozatot követően megtiltanak minden javítást, túlzónak tűnhet, és így a gyakorlatban lehetetlenné teheti vagy túlságosan megnehezítheti a jog gyakorlását.

50. Némely esetben ugyanis – az adócsalás esetét figyelmen kívül hagyva – lehetséges, hogy csak a módosított adómegállapító határozat meghozatalának szakaszában szerez tudomást az adóalany a számla kötelező adattartalmát érintő kihagyásról vagy hibáról. A határozatot, így a módosított adómegállapítást követő valamennyi kijavítás megtiltása azt eredményezné, hogy egyszerre elutasítanak minden hibás vagy hiányos számlát érintő javítást. Ez azzal a súlyos következménnyel járna, hogy megfosztanák az adóalanyt a levonási jogtól, amely olyan alapvető jog, amely lehetővé teszi az adósemlegesség elvének biztosítását, ráadásul úgy, hogy a hiba vagy hiány gyakran a számla kiállítójától, azaz a termék értékesítőjétől vagy a szolgáltatás nyújtójától eredhet.

51. Úgy vélem tehát, hogy a Petroma Transports és társai ítéletet (C-271/12, EU:C:2013:297) e kérdés tekintetében nagymértékben árnyalni kell. [\(24\)](#)

52. A fenti megfontolások összességére tekintettel úgy vélem, hogy a héairányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, 179. cikkét és 226. cikkének 3. pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egy számla kötelezően feltüntetendő adatára, nevezetesen a héa-azonosítószámra vonatkozó javításnak nincs a múltba visszaható hatálya, és így a héalevonási jogot csak azon év tekintetében lehet gyakorolni, amikor az eredeti számlát kijavították, arra az évre pedig, amikor a számlát kiállították, ez nem lehetséges. Ezzel összefüggésben a tagállamok rendelkezhetnek a kötelező adattartalom feltüntetésének hiányát szankcionáló intézkedésekről, feltéve hogy azok tiszteletben tartják az arányosság elvét, valamint olyan intézkedésekről is, amelyek időben korlátozzák a hibás vagy hiányos számla kijavításának lehetőségét, ha azokat ugyanúgy kell alkalmazni az adózás területén fennálló, belső jogon alapuló jogokra és az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (egyenértékűség elve), és ha azok a gyakorlatban nem teszik lehetetlenné vagy nem nehezítik meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (tényleges érvényesülés elve).

V – Véggövetkeztetések

53. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Niedersächsisches Finanzgericht (alsószászországi tartományi adóügyi bíróság) által előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, 179. cikkét és 226. cikkének 3. pontját úgy kell

értelmezni, hogy azokkal ellentétben az alapügyben szereplő hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egy számla kötelezően feltüntetendő adatára, nevezetesen a hÉA-azonosítószámra vonatkozó javításnak nincs a múltba visszaható hatálya, és így az ezen adó levonásához való jogot csak azon év tekintetében lehet gyakorolni, amikor az eredeti számlát kijavították, arra az évre pedig, amikor a számlát kiállították, ez nem lehetséges.

Ezzel összefüggésben a tagállamok rendelkezhetnek a kötelező adattartalom feltüntetésének hiányát szankcionáló intézkedésekről is, feltéve hogy azok tiszteletben tartják az arányosság elvét, valamint olyan intézkedésekről is, amelyek időben korlátozzák a hibás vagy hiányos számla kijavításának lehetőségét, ha azokat ugyanúgy kell alkalmazni az adózás területén fennálló, belső jogon alapuló jogokra és az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (egyenértékesség elve), és ha azok a gyakorlatban nem teszik lehetetlenné vagy nem nehezítik meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (tényleges érvényesülés elve).

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – HL L 347., 1. o., a továbbiakban: héairányelv.

3 – BGBl. 2005 I, 386. o.

4 – Lásd: PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

5 – Lásd: PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 – Lásd: PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

7 – Lásd: az említett irányelv 178. cikkének a) pontja.

8 – Lásd: a héairányelv 226. cikkének 3. pontja.

[9](#) – Lásd: Collée-ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 25. pont); Polski Trawertyn ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107, 41. pont); PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 29. pont).

[10](#) – A tagállamok által a héa pontos beszedése és az adócsalás elkerülése érdekében el írható egyéb kötelezettségek tekintetében lásd: Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 49. és 50. pont); VSTR ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 44. és 45. pont).

[11](#) – Pannon Gép Centrum ítélet (C-368/09, EU:C:2010:441, 43–45. pont); Petroma Transports és társai ítélet (C-271/12, EU:C:2013:297, 34. pont).

[12](#) – Lásd: ezen ítélet 36. pontja.

[13](#) – Lásd: az említett ítélet 42–45. pontja.

[14](#) – Lásd: az említett ítélet 21., 34. és 35. pontja.

[15](#) – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

[16](#) – E rendelkezés helyébe lépett a héairányelv 179. cikkének első albekezdése.

[17](#) – Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268, 34. pont).

[18](#) – Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268, 35. pont).

[19](#) – A hékülönbözet következ id szakra történ átvitelét illet en lásd: Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

[20](#) – Lásd: a héairányelv 179. cikkének második albekezdése.

[21](#) – Lásd: az el zetes döntéshozatalra utaló határozat 5. pontja.

[22](#) – Lásd: Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 50. és 51. pont); Polski Trawertyn ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107, 43. pont). Az adóalanyként folytatott tevékenység megkezdésének bejelentésére vonatkozó kötelezettség tekintetében lásd még: Dankowski-ítélet (C-438/09, EU:C:2010:818, 33–36. pont), valamint a fordított adózási eljárás hatálya alá tartozó ügyleteket érint számviteli és bejelentési szabálytalanságok tekintetében: Ecotrade-ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 63. pont).

[23](#) – Ezzel kapcsolatban megjegyzem, hogy több tagállam rendelkezik ilyen bírságról (lásd a belga héatörvénykönyv 70. cikkét, a hozzáadottérték-adóról szóló luxemburgi törvény 77. cikkét, továbbá a francia általános adótörvénykönyv 1737. cikkét).

[24](#) – A Bíróság ebben az ítéletben kimondta, hogy „a közös hérendszer nem tiltja a hibás számlák helyesbítését. Így amikor a héalevonási jog gyakorlásához szükséges valamennyi anyagi jogi feltétel teljesült, és az érintett hatóság határozatának meghozatala el tt az adóalany e hatósághoz benyújtja a helyesbített számlát, f szabály szerint nem tagadható meg vele szemben e jog gyakorlása azzal az indokkal, hogy az eredeti számla hibás volt” (34. pont, d lt bet vel való kiemelés t lem).

JULIANE KOKOTT

F TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2016. február 18.[\(1\)](#)

C-516/14. sz. ügy

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

kontra

Autoridade Tributária e Aduaneira

(a Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD] [adóügyi választottbíróság, Portugália] által benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok – Hozzáadottérték-adó – A 2006/112/EK irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontja – A nyújtott szolgáltatás mértékére és jellegére, valamint a teljesítésének dátumára vonatkozóan a számlán feltüntetett adatok – A 2006/112/EK irányelv 178. cikkének a) pontja – Az adólevonási jog gyakorlása – A 2006/112/EK irányelv 226. cikkében támasztott követelményeknek megfelelő számlával való rendelkezésre vonatkozó követelmény”

I – Bevezetés

1. Egy számla kézhezvétele általában nem ad okot örömrre. A héa esetében kissé más a helyzet. Ilyenkor ugyanis a számla bizonyos körülmények között feljogosítja a címzettjét, hogy az adóhatóságtól visszaigényelje a számlán feltüntetett héát (ügynevezett adólevonás).

2. Mindazonáltal az uniós héajogszabályok is elírják, hogy a számlának minimálisan számos adatot kell tartalmaznia. A portugál adóhatóság ezeket az adatokat egy a jelen elzetes döntéshozatal iránti kérelemre okot adó esetben nem tartotta elégségesnek. Különösen az elszámolt szolgáltatások – pontosabb magyarázat nélküli - „jogi szolgáltatáskénti” megjelölése nem teljesíti a héajogszabályok által a számla szükséges tartalmával szemben támasztott követelményeket. Csak a szabályszer számla jogosít azonban adólevonásra.

3. Ilyen körülmények alapján a Bíróságnak két problémát kell tisztáznia. Nem csak különösen azt az új kérdést kell megválaszolni, hogy milyen részletesnek kell lennie egy szolgáltatás megjelölésének a számlán. Ezenkívül a Bíróságnak ismételten állást kell foglalnia egy hiányos számlának az adólevonási jogra gyakorolt hatásával kapcsolatban annak érdekében, hogy az e területre vonatkozó eddigi ítélkezési gyakorlatát kiegészítse.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

4. A héa beszedését az Unióban a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) (a továbbiakban: héairányelv) szabályozza. Ezen irányelv elzménye a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(3) (a továbbiakban: hatodik irányelv). Amennyiben a két irányelv rendelkezései azonosak, a jelen ügyben figyelembe kell venni a Bíróságnak a hatodik irányelvre vonatkozó ítélkezési gyakorlatát is.

5. A héairányelv 168. cikke(4) többek között a következő adólevonási jogról rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát;

[...]

6. „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” fejezetben a héairányelvnek az alapügyben alkalmazandó eredeti változatának 178. cikke(5) a következőképpen rendelkezik:

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

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]

7. A héairányelv többek között hivatkozott 226. cikke a számlán feltüntetett adatokra vonatkozik, és a következőképpen rendelkezik:

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

[...]

6. az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege;

7. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének dátuma, vagy a 220. cikk 4. és 5. pontjában említett első átadásának (átutalásának) dátuma, amennyiben ezt a dátumot meghatározták, és az eltér a számla kiállításának dátumától;

[...]

8. A héairányelv 226. cikkének idézett rendelkezései lényegében megfelelnek a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdése b) pontja hatodik és hetedik francia bekezdésének a 2001/115/EK irányelvvel módosított(6) 28h. cikke(7) szerinti változatának. Ennélfogva különösen a hatodik irányelvben szereplő ezen első zményrendeletkezés keletkezéstörténetét a jelen eljárásban is figyelembe kell venni.

9. A számlákkal egyedül a héairányelv (46) preambulumbekkezdése foglalkozik, és a következőképpen szól:

„(46) Az elektronikus számlázás alkalmazásának lehetővé kell tennie az adóhatóságok ellenőrzési tevékenységének folytatását. A belső piac megfelelő működésének biztosítása érdekében indokolt egy közösségi szinten összehangolt lista összeállítása azon adatokról,

amelyeknek szerepelniük kell a számlákon, valamint néhány, az elektronikus számlázás használatát, a számlák elektronikus tárolását, a saját számlakiállítás és a számlázási tevékenység kihelyezésének eseteit szabályozó közös módszer létrehozása.”

B – A nemzeti jog

10. A portugál jogban a Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a továbbiakban: CIVA) 36. cikke (5) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy a számláknak „a [...] nyújtott szolgáltatás szokásos megjelölését és az alkalmazandó adómérték meghatározásához szükséges adatokat” kell tartalmazniuk.

11. A számlán feltüntetett héa levonására vonatkozó jog a CIVA 19. cikke (2) bekezdésének a) pontja és (6) bekezdése szerint csak akkor áll fenn, ha a számla többek között megfelel a CIVA 36. cikke (5) bekezdésének b) pontjában szereplő követelményeknek.

12. A Portugál Köztársaság a Bíróság elotti eljárásban eladta ezenkívül, hogy az alapügy szempontjából releváns időszakokra vonatkozóan a portugál jog kedvezményes adómértéket írt elő bizonyos ügyvédi tevékenységekre, többek között a nyugdíjasok és a munkanélküliek számára nyújtott szolgáltatásokra, és általánosan a személyek családi állapotára vonatkozó eljárásokra. Ez a rendelkezés, amely a héairányelv kedvezményes adómértékekre vonatkozó, uniószertervényes rendelkezéseiben nem szerepel, a szerzett jogoknak a héairányelv 113. cikke által biztosított védelmén alapul.

III – Az alapügy

13. Az alapügy felperese, a Barlis 06 – Investiments Imobiliários e Turísticos SA társaság a szállodai pariban működik.

14. A felperes 2008 és 2010 között szolgáltatásokat vett igénybe egy ügyvédi irodától. E szolgáltatásokról az ügyvédi iroda négy számlát állított ki, amelyek a szolgáltatások alábbi megjelölését tartalmazták:

- „2007. december 1-jétől a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” (2008. augusztus 26-i számla),
- „Júniustól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokért nyújtott tiszteletdíj” (2008. december 17-i számla),
- „A mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokért járó tiszteletdíj” (2009. április 29-i számla),
- „2009. november 1-jétől a mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokért járó tiszteletdíj” (2010. június 2-i számla).

15. Az e számlákon feltüntetett héa tekintetében az alapügy felperese adólevonási jogot érvényesített a portugál adóhatóságnál összesen 8689,49 euró erejéig.

16. A portugál adóhatóság egy adóellenőrzést követően megtagadta az adólevonási jogot, mivel a szolgáltatásoknak a számlákon feltüntetett megjelölése nem felel meg a CIVA 36. cikke (5) bekezdésének b) pontjában szereplő követelményeknek. Ezt követően az

alapügy felperese kiegészít dokumentumokat nyújtott be, amelyek a szolgáltatások részletesebb leírását tartalmazták. Mindazonáltal a portugál adóhatóság megtagadta az adólevonást azzal az indokolással, hogy a számlák továbbra sem felelnek meg a törvényi követelményeknek.

IV – A Bíróság el tti eljárás

17. Az ügygel jelenleg foglalkozó Tribunal Arbitral Tributário (adóügyi választottbíróság) a héairányelv értelmezését a vita szempontjából dönt nek tartja, és ezért 2014. november 17-én az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

A héairányelv 226. cikke 6. pontjának helyes értelmezése lehet vé teszi-e, hogy elégtelennek tekintsek az olyan számla tartalmát, amely „meghatározott időponttól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokat” vagy kizárólag „mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokat” említ, figyelembe véve, hogy az együttm ködés elve alapján a hatáskörrel rendelkező hatóság a tevékenységek fennállásának és részletes jellegzetességeinek megér sítéséhez szükséges kiegészít információkat meg tudja szerezni?

18. Ezzel a kérdéssel kapcsolatban az alapügy felperese, a Portugál Köztársaság, valamint az Európai Bizottság terjesztett el írásbeli észrevételeket a Bíróság el tt. A 2016. január 14-i tárgyaláson a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Portugál Köztársaság és a Bizottság tett észrevételeket.

V – A jogkérdésr l

19. Az alapügy hátterének ismeretében a kérdést el terjeszt bíróság(8) végs soron két különböz kérdés megválaszolását kéri.

20. Egyrészt azt kell tisztázni, hogy a szóban forgóhoz hasonló számlák eleget tesznek-e a héairányelv 226. cikkében a számlák tartalmával szemben támasztott követelményeknek (err l rögtön az A. pontban). Másrészt meg kell határozni annak következményeit az adólevonási jogra nézve, ha a számlán feltüntetett adatok nem elégségesek (err l kés bb a B. pontban).

A – A számlán feltüntetett adatokról

21. El ször is felmerül tehát a kérdés, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló számlák megfelelnek-e a héairányelv 226. cikkében a számlák tartalmával szemben támasztott követelményeknek.

22. A számlák szükséges tartalmát a jelen ügyben kötelező en és kimerít jelleggel a héairányelv 226. cikke határozza meg. Ezt a rendelkezést ugyanis a 220. és 221. cikk értelmében kiállítandó számlákra kell alkalmazni. A szóban forgó számlákat a 220. cikk 1. pontja szerint kellett kiállítani, mivel adóalany részére teljesítettek szolgáltatást. Ezzel szemben a héairányelv 226. cikkének rendelkezésein kívül a portugál jog nem támaszthat messzemen bb követelményeket a számlák tartalmával szemben. Ez egyrészt magából a 226. cikkb l következik, amely szerint a számlákon „kizárólag” az ott felsorolt adatokat kell feltüntetni, másrészt a héairányelv 273. cikkének második bekezdéséb l, amely szerint a tagállamok az adóbeszedésre vonatkozóan nem írhatnak el a már a héairányelvben szerepl kötelezettségeket meghaladó további kötelezettségeket a számlák kiállítása tekintetében.

23. Ahogy a Portugál Köztársaság jogosan el adta, a jelen ügyben nem elegendő csak a héairányelv 226. cikke azon 6. pontjának értelmezése, amelyre az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés összpontosít. Annak érdekében, hogy a kérdést elterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni az uniós jog által a számlák tartalmával szemben támasztott követelmények(9) tekintetében, ezen túlmenően a rendelkezés 7. pontját is be kell vonni a vizsgálatba.

24. E két rendelkezés szerint a számlákon „a nyújtott szolgáltatás mértékére és jellegére” (6. pont) és a „szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének dátumára” (7. pont) vonatkozó adatokat is fel kell tüntetni.

1. A szolgáltatás mértéke és jellege

25. A héairányelv 226. cikkének 6. pontja tekintetében felmerül a kérdés, hogy a szóban forgó számlákon alkalmazott megjelölések, tehát a bizonyos időszakon belül, illetve meghatározott időpontig „nyújtott jogi szolgáltatás” megfogalmazás megfelelően megjelöli-e a szolgáltatások „jellegét” (erről rögtön az a) pontban) és „mértékét” (erről később a b) pontban).

a) A szolgáltatás jellegéről

26. A Bíróság a héairányelv 226. cikkének 6. pontjában a szolgáltatások „jellegének” megjelölésével szemben támasztott követelményekkel eddig egyetlen ügyben – mégpedig a termékértékesítés vonatkozásában - foglalkozott. Termékek esetében ugyanis a 226. cikk 6. pontja éppúgy megköveteli azok „jellegének” feltüntetését, mint szolgáltatások esetében. Az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy e tekintetben nem áll fenn az értékesített áruk füljelzőinek a számlán történő feltüntetésére vonatkozó kötelezettség,(10) ami lehetnévé tenné minden egyes értékesített terméknek a számlán feltüntetett adatok alapján történő kétségtelen azonosítását.

27. Ebből először is arra lehet következtetni, hogy a számlákon a héairányelv 226. cikkének 6. pontja szerint nem kell az értékesített termékről vagy a nyújtott szolgáltatásról rendelkezésre álló összes információt feltüntetni. Ez már a szövegből következik, amely csak a termék, illetve a szolgáltatás „jellegéről” szól, ezzel szemben nem követeli meg a termék vagy a szolgáltatás pontos leírását.

28. Ha tehát nem kell a nyújtott szolgáltatásról rendelkezésre álló összes információt a számlán feltüntetni, felmerül viszont a kérdés, hogy milyen mértékben szükségesek információk a szolgáltatás „jellegének” megfelelő megjelöléséhez. A jelen ügyre vonatkoztatva tehát, valamennyi jogi szolgáltatás összessége már ilyen jellegnek minősül, vagy különbséget kell tenni a jogi szolgáltatások különböző fajtái között?

29. Ez a kérdés sem a héairányelv 226. cikke 6. pontjának szövegéből, sem annak rendszeréből levezetve nem válaszolható meg. Ennélfogva a kérdést e számlaadat céljára tekintettel kell tisztázni.

30. Egy számlaadat célja a számlának a héa adózási rendszerében betöltendő funkciójával függ össze. Ahogy a héairányelv (46) preambulumbekkezdéséből levezethető, a számlázás a tagállami adóhatóságok ellenőrzési tevékenységének folytatását szolgálja. Annak érdekében, hogy az ilyen ellenőrzéseket lehetővé tegyék, a héairányelv 244. cikke szerint az

adóalanyoknak meg kell vizniük a kapott számlákat, valamint a saját maguk által kiállított számlák egy példányát.

31. E célkit zés alapján minden egyes számlaadat célja közvetlenül azzal függ össze, hogy mit kell tudniuk ellen rizni az adóhatóságoknak a számla alapján.

i) A megfelel adó megfizetésének ellen rzése

32. A számla el ször is arra szolgál, hogy ellen rizzék az adónak a számla kiállítója általi megfizetését.

33. Ez a héairányelv 178. cikkének a) pontjából következik. Eszerint az adóalany az adólevonási jogát csak akkor gyakorolhatja, ha számlával rendelkezik. Az ítélezési gyakorlat szerint ez a követelmény a héa beszedésének és annak ellen rzésének biztosítását szolgálja.(11) E rendelkezés alapján ugyanis az adólevonást csak akkor engedélyezik, ha az adóhatóság a számlával egyidej leg hozzáférhet egy olyan dokumentumhoz, amely a héairányelv 226. cikkének 6. pontja által el írt kötelez adatok alapján tartalmazza a szükséges információkat ahhoz, hogy biztosítsák a héának a számla kiállítója általi párhuzamos megfizetését is. A számla kiállítójának e visszavezethet ségét a héairányelv 203. cikke támasztja alá. Eszerint a kiállítónak a számlán feltüntetett adót attól függetlenül meg kell fizetnie, hogy megvalósult-e egyáltalán valamely adóztatandó tényállás, különösen, hogy nyújtottak-e egyáltalán szolgáltatást.(12) Ez egy ilyen esetben megkíméli az adóhatóságot a megfelel bizonyítástól.

34. A számla úgy jelent biztosítékot az adóhatóság számára, hogy az adólevonási jogot bizonyos módon összekapcsolja az adó megfizetésével.(13) A számla ugyanis, amelynek hiányában az adólevonás nem gyakorolható, legalább lehet séget ad az adóhatóságnak arra, hogy az adólevonás révén visszafizetend összegre a számla kiállítójánál fedezetet teremtsen azzal, hogy az adóhatóság ellen rzi nála a párhuzamos adó megfizetését.

35. E biztosítéki funkcióhoz mindazonáltal csak bizonyos adatok szükségesek a számlán, különösen a szolgáltatást nyújtó adóalany teljes neve és címe (a héairányelv 226. cikkének 5. pontja), valamint kiegészít leg a héa-azonosítószáma (3. pont). Ezzel szemben a szolgáltatás „jellegének” a számlán történ közelebbi meghatározása nem szükséges ahhoz, hogy az adónak a számla kiállítója általi pusztá megfizetését ellen rizzék. A kiállítónak ugyanis – ahogy láttuk – a héairányelv 203. cikke szerint minden esetben meg kell fizetnie a számlán feltüntetett adót, amelyet annak címzettje adólevonásként érvényesít. A számlának egy ténylegesen nyújtott szolgáltatással történ összekapcsolása itt egyáltalán nem szükséges.

36. Az a körülmény, hogy következésképpen a számlán kötelez en feltüntetend adatok közé a héairányelv 226. cikke szerint nyilvánvalóan olyan adatok is tartoznak, amelyek az adó pusztá megfizetésének ellen rzéséhez nem szükségesek, világosan jelzi, hogy ebben nem merülhet ki egy számla funkciója. Ezen adatok közé tartozik nem csak az értékesített termék, illetve a nyújtott szolgáltatás jellege (6. pont), hanem különösen a szolgáltatásnyújtás dátumára (7. pont), az adó alapjára (8. pont), az alkalmazott adómértékre (9. pont), illetve az alkalmazott adómentességre (11. pont) vonatkozó adat is.

37. Ezeknek és a további adatoknak az a feladata – ahogy a rendelkezés keletkezéstörténetéb l következik(14) –, hogy a számlán szerepeljen „az alkalmazandó héaszabályozásra vonatkozó összes információ”.

38. Ezekkel a további adatokkal lehet vé teszik tehát a tagállami adóhatóságok számára annak ellen rzését, hogy a számla kiállítója a szolgáltatására a *megfelel* adót számította-e ki. Ezen adatok alapján ugyanis a tagállami adóhatóságok felülvizsgálhatják különösen azt, hogy a kiállító a teljesítés helyét (a héairányelv 31. és azt követ cikkei), az adóalapot (72. és azt követ cikkek) és az adómértéket (93. és azt követ cikkek) a jogszabályoknak megfelelő en állapította-e meg, jogosan tartotta-e alkalmazandónak valamely adómentességet (131. és azt követ cikkek), vagy jogosan indult-e ki abból, hogy helyette a szolgáltatás címzettjének kell az adót megfizetnie (192a. és azt követ cikkek).

39. Az ilyen ellen rzéshez szükséges a nyújtott szolgáltatásnak a számlán történ megjelölése is. A megfelelő adó ugyanis sok tekintetben a nyújtott szolgáltatás tartalmától függ, mivel a teljesítés helyére, az adómértékre, az adómentességekre, stb. vonatkozó különös szabályok is gyakran a szolgáltatás tartalmához igazodnak. A szolgáltatás „jellegét” ennél fogva olyan részletességgel kell a számlán megjelölni, amely alkalmas a helyes adómérték, valamely adómentesség vagy más különös szabályozás alkalmazásának megítélésére. [\(15\)](#)

40. E mérce alapján a jelen ügyben választott „jogi szolgáltatások” megjelölés elégségesnek t nik az adó megfelelő kiszámításának ellen rzéséhez. Számomra ugyanis nem állapítható meg a hatályos uniós héajog olyan rendelkezése, amely a megfelelő adó meghatározását a jogi szolgáltatás jellegét l teszi függ vé. [\(16\)](#)

41. Mindazonáltal a Portugál Köztársaság el adta, hogy a jogi szolgáltatás jellegének részletesebb megjelölése a jelen ügyben azért szükséges, mivel a portugál jog – a héairányelvt l eltér en, azonban a 113. cikkben szerepl , a szerzett jogok védelmére vonatkozó rendelkezéssel lefedve – kedvezményes adómértéket ír el bizonyos jogi szolgáltatásokra. Következésképpen a „jogi szolgáltatások” általános megjelölésb l nem állapítható meg, hogy a szolgáltatások esetében az általános vagy a kedvezményes adómérték alkalmazandó-e.

42. Ha az alapügyben alkalmazandó nemzeti jogra vonatkozó ezen el adás helytálló – ennek tisztázása kizárólag a kérdést el terjeszt bíróság feladata –, ebb l az következne, hogy a jelen ügyben a szolgáltatás jellege nem lenne megfelelő en megjelölve ahhoz, hogy az adó megfelelő kiszámításának ellen rzését lehet vé tegye.

43. Jóllehet ez az eredmény bizonyos mértékben ellentmondana a Tanácsnak a számlán kötelez en feltüntetend adatokra vonatkozó rendelkezések bevezetéséhez kapcsolódó azon célkit zésének, hogy „a bels piac megfelelő m kötésének biztosítása érdekében összehangolt listát állítsanak össze azon részletekr l, amelyeknek szerepelniük kell a számlákon” [\(17\)](#). A jogi szolgáltatások nyújtójától ugyanis következképpen különböző részletesség adatokat kérnek a szolgáltatás jellegér l annak függvényében, hogy a teljesítési hely Portugáliában vagy valamely másik tagállamban található-e.

44. Mindazonáltal ez végs soron csak a kedvezményes héamértékekre vonatkozó különböző tagállami rendelkezések fennállásának következménye. Ez nem csak a héairányelv 113. cikke szerinti kedvezményes adómértékekre vonatkozóan szerzett jogok védelmének a jelen ügyben a Portugál Köztársaság által el adott esetét érinti. A héairányelv 98. cikke és III. melléklete szerint uniószerre rögzített, kedvezményes adómértékekre vonatkozó tényállások alkalmazása is a tagállamok döntésén múlik. A számlák bels piacán keletkez

esetleges súrlódások oka ennél fogva nem a számla tartalmával szemben támasztott követelmények, hanem a kedvezményes adómértékek területén fennálló harmonizáció hiánya.

45. Amennyiben tehát a kérdést elterjeszt bíróság azt állapítja meg, hogy az alapügyben a portugál jog bizonyos jogi szolgáltatásokra kedvezményes adómértéket ír elő, a számlán feltüntetett „jogi szolgáltatás nyújtása” általános megfogalmazás nem tenne eleget a héairányelv 226. cikkének 6. pontjában a szolgáltatás „jellegének” megjelölésével szemben támasztott követelményeknek.

ii) Az adólevonásra való jogosultság ellenőrzése

46. Ezenkívül a számla és annak tartalma nem csak a megfelelő adó számlakiállító általi megfizetésének ellenőrzését szolgálja. Ahogy szintén a héairányelv 226. cikkének keletkezéstörténetéből következik, a számlának ezenkívül azt a funkciót is be kell töltenie, hogy „igazolja” a címzettjének adólevonási jogát.(18)

47. Az adólevonásra való jogosultsága tekintetében tehát a számla címzettjét is kell tudnia ellenőrizni az adóhatóságnak a számlán feltüntetett adatok alapján. Ezzel felmerül a kérdés, hogy ezen ellenőrzési funkcióból következnek-e még messzemenőbb követelmények egy szolgáltatás számlán feltüntetett megjelölésének pontosságával szemben.

48. Az adólevonásra való jogosultság ellenőrzése annak felülvizsgálatával kezdődik, hogy a számla címzettje rendelkezik-e egyáltalán számlával. Ez bizonyos biztosítékot jelent arra, hogy az elszámolt szolgáltatást ténylegesen teljesítették,(19) ami az adólevonási jog fennállásának feltétele.(20) Ahogy ugyanis már kifejtettem,(21) a kiállító a héairányelv 203. cikke szerint köteles megfizetni a számlán feltüntetett minden héát. Ennek alapján bizonyos akadályt jelent a kiállító számára, hogy számlát állítson ki egy nem teljesített szolgáltatásról. A számla ezen ellenőrzési funkciójához azonban a szolgáltatás jellegének megjelölése éppúgy nem szükséges, ahogy az adó pusztán megfizetésének ellenőrzéséhez sem. A számla nem létezik szolgáltatásról történő kiállításának akadályául ugyanis a héairányelv 203. cikke szerint fizetendő adón alapul, amely – ahogy láttuk – nem függ a szolgáltatás megjelölésétől.(22)

49. Ezenkívül annak ellenőrzése, hogy a számla kiállítója a számlán az adót *megfelelően* tüntette-e fel, ahogy azt a számla egyik céljaként már kifejtettem(23), ennek tükörképeként a párhuzamos adólevonás megfelelő mértékének felülvizsgálatát szolgálja. Ebből azonban éppúgy nem következnek a már megállapítottakhoz képest messzemenőbb követelmények a szolgáltatás jellegének megjelölésével szemben.

50. Lehetnek azonban ilyen követelmények, ha a számlán feltüntetett adatok alapján az adólevonás egy további feltételét, mégpedig az igénybe vett szolgáltatás adóköteles tevékenységhez történő, a héairányelv 168. cikkének a) pontja által megkövetelt tényleges vagy tervezett(24) felhasználását kell ellenőrizni.

51. A jelen eljárásban a Portugál Köztársaság és értelemszerűen a Bizottság azt az álláspontot képviselte ezzel kapcsolatban, hogy a szolgáltatás számlán feltüntetett megjelölésének olyan részletesnek kell lennie, hogy lehetséges legyen annak felülvizsgálata, hogy a szolgáltatást a számla címzettjének olyan gazdasági tevékenységéhez használják-e fel, amely azután adólevonásra jogosító adóköteles forgalmat eredményezhet.

52. Nem értek egyet azonban ezzel az állásponttal.

53. El ször is egyáltalán nem lehetséges egy szolgáltatást a számlán olyan részletesen megjelölni, hogy annak magán- vagy gazdasági jellege már magából a szolgáltatás megjelöléséb l kit njön. Ha például egy ceruzáról van szó, a ceruza gyártójának, típusának, tulajdonságainak és állapotának legrészletesebb megjelölése sem ad választ arra a kérdésre, hogy azt ténylegesen magáncélra vagy gazdasági tevékenység keretében használják-e fel. Az adólevonásra való jogosultság e tekintetben nem ellen rizhet egy számla alapján, mivel a szolgáltatások bármely tárgya magáncélú és gazdasági felhasználás szempontjából is tekintetbe jön. Ez még a látszólag nyilvánvalóan magánjelleg szolgáltatások mint például egy mozilátogatás esetében is érvényes, amelyek mindazonáltal egyedi esetben bizonyos gazdasági tevékenységek folytatását is szolgálhatják.

54. A jelen ügyben sem tudom megállapítani, hogy a „nyújtott jogi szolgáltatások” részletesebb, de – a számla szövegkörnyezetéhez képest – megfelelő en rövid megjelölése hogyan ad egyértelm választ arra a kérdésre, hogy azokat az alapügy felperese gazdasági tevékenységének céljára használják-e fel. Még a Portugál Köztársaság által vagylagosan javasolt megjelölések mint például a „képviselő X bírósági eljárásban Y bíróság el tt” sem felelnének meg az ilyen felülvizsgálat lehet vé tételére vonatkozó követelménynek. Az adólevonásra való jogosultság megítéléséhez ugyanis itt mindazonáltal meg kellene állapítani az X bírósági eljárás tárgyát.

55. Valamely szolgáltatásnak a címzettje gazdasági tevékenysége céljára történ felhasználása tekintetében fennálló kétségeket tehát egy vizsgálat keretében végs soron csak kiegészít bizonyítékokkal lehet eloszlatni.

56. Jóllehet rendszerint a számla címzettjének saját érdekében áll, hogy a számla kiállítójától a szolgáltatás lehető leg részletes megjelölését kérje annak érdekében, hogy az adóhatóság általi vizsgálat esetében csökkentse a kiegészít bizonyítékok benyújtása révén keletkez költségeket. A szolgáltatás részletes megjelölése javára szóló ezen ösztönzés azonban anélkül áll fenn, hogy a szolgáltatás megjelölésének pontosságával szemben támasztott bizonytalan követelmények – mint például „az egyedi eset körülményei szerint” – az adólevonási jog gyakorlását már jogi szempontból elzárják. Éppen azért, mivel az adólevonási jog gyakorlása a héairányelv 178. cikkének a) pontja alapján f szabály szerint a 226. cikkben szerepl követelményeknek megfelelő számlával való rendelkezést l függ, a számla tartalmával szemben támasztott követelményeket nem szabad eltúlozni, és ezeknek tiszteletben kell tartaniuk a jogbiztonság elvét. Különösen, ha az uniós jogszabályok pénzügyi következményekkel járnak – ahogy a jelen esetben az adólevonási jog biztosítása vagy megtagadása –, alkalmazásuknak az ítélezési gyakorlat szerint a jogalanyok számára kiszámíthatónak kell lennie.(25)

57. Következésképpen a számla címzettje adólevonásra való jogosultságának ellen rzése szempontjából nem állapíthatók meg messzemen bb követelmények a szolgáltatás jellegére vonatkozó számlaadatokkal szemben.

iii) Közbens következtetés

58. Ennélfogva végeredményben a szolgáltatásoknak a számlákon feltüntetett megjelölése a jelen ügyben csak akkor nem felel meg a héairányelv 226. cikkének 6. pontjában a szolgáltatás „jellegének” megjelölésével szemben támasztott követelményeknek, ha a kérdést

el terjeszt bíróság azt állapítja meg, hogy az alapügyben a portugál jog csak bizonyos jogi szolgáltatásokra ír el kedvezményes adómértéket.

b) A szolgáltatás mértékér l

59. A héairányelv 226. cikke szerint nem csak a szolgáltatás „jellegét” kell feltüntetni a számlán, hanem annak „mértékét” is. Felmerül tehát a további kérdés, hogy a „meghatározott id ponttól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások”, illetve kizárólag „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölés megfelel en leírja-e a jogi szolgáltatások mértékét.

60. Egy szolgáltatás mértéke annak „mennyiségét” jelöli meg, amelyet a héairányelv 226. cikke szerint termékértékesítés esetén a szolgáltatás „jellege” mellett a számlán fel kell tüntetni. Ezzel a számla arról ad felvilágosítást, hogy mennyi szolgáltatást teljesítettek.

61. Az ilyen adat azonban a jelen ügyben hiányzik.

62. A szolgáltatás mértékének megjelölését nem helyettesíti annak az id szaknak a megjelölése sem, amelyben a szolgáltatásokat teljesítették. Nem állapítható meg ugyanis, hogy mennyi szolgáltatást teljesítettek az adott id szakban.

63. A szolgáltatás mértékének külön megjelölése esetleg akkor maradhat el, ha már a szolgáltatás jellegének megjelöléséb l – a jelen ügyre vonatkoztatva például „képviselő X bírósági eljárásban Y bíróság el tt” – megfelel en következik annak mértéke. A jelen ügyben azonban nem ez a helyzet. A szolgáltatásokat ugyanis a jellegük szerint olyan általánosan „jogi szolgáltatásokként” tüntették fel, hogy a mértékük ebb l a megjelölésb l nem állapítható meg.

64. Következésképpen a jelen ügyben az adatok nem felelnek meg a héairányelv 226. cikkének 6. pontjában támasztott követelményeknek abban a tekintetben, hogy nem jelölik meg a teljesített szolgáltatások mértékét.

2. A szolgáltatás dátuma

65. Vizsgálni kell továbbá, hogy a számlán feltüntetett „meghatározott id ponttól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások”, illetve kizárólag „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölés eleget tesz-e a héairányelv 226. cikke 7. pontjának, amely szerint a számlán fel kell tüntetni a „szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének” dátumát.

66. A vitatott számlák csak egy id szak, illetve egy befejezési dátum megjelölését tartalmazzák több jogi szolgáltatásra vonatkozóan, nem pedig az egyes teljesített szolgáltatásokra vonatkozó egyes dátumokat. A kérdést el terjeszt bíróság által szolgáltatott információkból mindazonáltal nem következik, hogy a szolgáltatás tartalma csak az volt, hogy egy bizonyos id szak alatt általában tanácsadási szolgáltatásra rendelkezésre álljanak;(26) sokkal inkább abból kell kiindulni, hogy egyes konkrétan teljesített szolgáltatásokat kellett elszámolni.

67. Jóllehet a héairányelv 223. cikke szerint megengedett, hogy több különböző szolgáltatásról összesít számlát állítsanak ki. Ez azonban még nem ad választ arra a kérdésre, hogy ezen az összesít számlán minden egyes szolgáltatás dátumát fel kell-e tüntetni, vagy elegend annak az id szaknak a megjelölése, amelyen belül több szolgáltatást teljesítettek.

68. Ismét e számlaadat céljából kell kiindulni. Ahogy láttuk, a számla többek között a megfelelő adó számlakiállító általi megfizetésének ellenrészét szolgálja.⁽²⁷⁾ Ehhez a szolgáltatás teljesítésének dátuma is szükséges. A héairányelv 63. cikke alapján ugyanis a portugál szabály szerint ez a dátum – és nem például a számla kiállításának dátuma – határozza meg, hogy mikor valósult meg a héairányelv 62. cikkének (1) bekezdése szerinti adóztatandó tényállás, és ezáltal azt is, hogy az időbeli hatály szempontjából mely adójogszabályokat kell alkalmazni erre a tevékenységre.

69. Mindazonáltal a héairányelv 64. cikkének (1) bekezdése különleges szabályozást ír el az olyan szolgáltatásokra, amelyek esetében „egymást követő időszakonkénti elszámolásra kerül sor”, ami – úgy tűnik – a jelen ügyben fennáll. Ebben a helyzetben az adóztatandó tényállás megvalósulásának időpontja nem az egyes szolgáltatások teljesítésének időpontja, hanem annak az időszaknak a lejáratja, amelyre az elszámolás vonatkozik. Következésképpen ebben a helyzetben a megfelelő adó megfizetésének ellenrészéhez nem az összes nyújtott szolgáltatás dátuma szükséges, hanem csak egy időszak megjelölése.

70. A jelen ügyre vonatkozóan ez azt jelenti, hogy a „meghatározott időponttól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölés eleget tesz a héairányelv 226. cikkének 7. pontjában támasztott követelményeknek, ezzel szemben a „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölés, amely nem tünteti fel az elszámolási időszak kezdetének dátumát, nem felel meg a követelményeknek.

3. Következtetés

71. Végeredményben a szóban forgó számlák elször is nem felelnek meg a héairányelv 226. cikkének 6. pontjában a szolgáltatás „mértékének” megjelölésével szemben támasztott követelményeknek, másodsor akkor nem felelnek meg az e rendelkezés szerint a szolgáltatás „jellegének” megjelölésével szemben támasztott követelményeknek, amennyiben a portugál jog csak bizonyos jogi szolgáltatásokra írt el kedvezményes adómértéket, harmadsor pedig amennyiben nem felelnek meg a héairányelv 226. cikkének 7. pontjában a szolgáltatás „dátumának” megjelölésével szemben támasztott követelményeknek, amennyiben a számlákon nem szerepel az adott elszámolási időszak kezdetére vonatkozó adat.

B – Az adólevonási jogról

72. Másodsor azt kell tisztázni, hogy milyen hatást gyakorol az adólevonási jognak a számla címzettje általi érvényesítésére az a körülmény, hogy a számlán nem tüntették fel a héairányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában megkövetelt összes adatot.

73. A kérdést elterjesztő bíróság különösen azt kívánja megtudni, hogy az adólevonási jog gyakorlása szempontjából elegendő-e, ha a számla adólevonást kérő címzettje a számlán hiányzó adatokat más dokumentumokkal egészíti ki. A portugál jog szerint ugyanis az adóhatóságnak lehetősége van arra, hogy kiegészítő információkat kérjen az adólevonási jogot érvényesítő adóalanytól. Az alapügy felperese be is nyújtott ilyen kiegészítő információkat a portugál adóhatóságnak.

74. Az alapügynek a kérdést elterjesztő bíróság általi ismertetését úgy értem, hogy a jelen ügyben teljesült az adólevonási jognak a héairányelv 168. cikke a) pontja szerinti összes anyagi jogi feltétele. Kizárólag a számla nem felel meg a törvényi követelményeknek. Ezáltal azt kell megvizsgálni, hogy akadályozza-e az adólevonás érvényesítését önmagában az a

körülmény, hogy egy számlán nem tüntették fel a héairányelv 226. cikkének 6. és 7. pontja szerint szükséges összes adatot.

1. Az adólevonási jog gyakorlásának feltételei

75. E kérdés megválaszolásához a héairányelv 178. cikkének a) pontját kell értelmezni, amely az adólevonási jog gyakorlását szabályozza. E rendelkezés szerint az adóalanynak a 168. cikk a) pontja szerint fennálló adólevonási joga gyakorlásához a „220–236. [...] cikknek megfelelő en kiállított számlával kell rendelkeznie”.

76. A törvényi szabályozás a szövege szerint egyértelmű. Ha az adóalany nem rendelkezik a héairányelv 226. cikkében szereplő követelményeknek megfelelő számlával, akkor is megilleheti a 168. cikk a) pontja szerinti adólevonási jog. A héairányelv 178. cikkének a) pontja szerint azonban ezt a jogot mindaddig nem *gyakorolhatja*, amíg nem rendelkezik a héairányelv 226. cikkében szereplő követelményeknek megfelelő számlával.

77. Az adólevonási jog gyakorlásához szükséges szabályszerű számlára vonatkozóan elírt szigorú követelményt rendszertani szempontból a héairányelv 181. cikke emeli ki, amely ellenérték fejében történő Közösségen belüli termékbeszerzés esetén a 168. cikk c) pontja szerint fennálló adólevonási jog gyakorlására vonatkozik. Ebben az esetben az adólevonási jog gyakorlásához az adóalanynak a 178. cikk c) pontja szerint szintén „rendelkeznie kell a 220–236. cikknek megfelelő en kiállított számlával”. Mindazonáltal a héairányelv 181. cikke szerint a tagállamok abban az esetben is engedélyezhetnek az adóalanyoknak adólevonást, ha nem rendelkeznek a 220–236. cikknek megfelelő en kiállított számlával. A jelen ügyben szóban forgó, ellenérték fejében igénybe vett szolgáltatások esetében ezzel szemben nem létezik az adólevonási jogra vonatkozó ilyen rendelkezés. *E contrario* arra lehet következtetni, hogy a héairányelv 178. cikke a) pontjának szóban forgó esetében a tagállamok számára az uniós jog alapján nem megengedett az adólevonási jog engedélyezése, ha az adóalany nem rendelkezik a 226. cikk értelmében szabályszerű számlával.

78. Végeredményben a Bíróság ítélkezési gyakorlata is megerősíti a szabályszerű számlának az adólevonási jog gyakorlása szempontjából fennálló ezen alapvető elengedhetetlenségét ellenérték fejében teljesített szolgáltatás esetében.

79. Először is különbséget kell tenni a hiányosan kiállított számla esete és az olyan egyéb alaki kötelezettségek megsértése között, amelyek az ítélkezési gyakorlat szerint nem befolyásolják az adólevonási jogot, mint például a szolgáltatásnyújtó(28), illetve a szolgáltatás címzettjének adóalanyként történő nyilvántartásba vételének hiánya(29) vagy a nyilvántartási követelmények nemteljesítése.(30) Az ilyen alaki kötelezettségek esetében ugyanis hiányzik a héairányelv 178. cikke a) pontjában szereplő höz hasonló rendelkezés, amely az adólevonási jog gyakorlásához a szabályszerű számlával való rendelkezést írja elő.

80. A számlákra vonatkozó alaki kötelezettségek tekintetében tehát különleges jogi helyzet áll fenn. A Bíróság ezért az állandó ítélkezési gyakorlatában az adólevonási jog gyakorlását is attól teszi függővé, hogy a számla tartalmazza-e a héairányelv 226. cikke szerint elírt adatokat.(31) A tagállamok azonban az adólevonási jog gyakorlását nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan *további* feltételekhez, amelyeket a héairányelv rendelkezései nem írnak elő.(32)

81. Jóllehet a Bíróság a fordított adózási eljárás hatálya alá tartozó tevékenységek esetében több ítéletében hangsúlyozta, hogy az anyagi jogi feltételek teljesülése esetén akkor is engedélyezni kell az adólevonást, ha az adóalany bizonyos alaki követelményeknek nem tett eleget,⁽³³⁾ és e tekintetben részben a számlákon feltüntetett adatokat is csak jelentéktelen alaki követelményeknek minősítette.⁽³⁴⁾

82. Ez az ítélkezési gyakorlat azonban nem alkalmazható a jelen ügyre. Egyrészt a fordított adózási eljárás olyan különleges esetnek minősül, amelyben a szolgáltatás címzettje egyúttal adóalany is, és gyakorolhatja az adólevonási jogot. Ha azonban a fizetendő adó és az adólevonás egy személyben egybeesik, a számla nem tölthet be a jelen ügyre vonatkozóan leírtakhoz hasonló funkciókat.⁽³⁵⁾ Másrészt a Bíróság által eldöntött ügyekben az adólevonási jog gyakorlásához az uniós jog szerint csak „az egyes tagállamok által elírt alaki követelményeknek” való megfelelés volt szükséges.⁽³⁶⁾ Az uniós héajog tehát a fordított adózási eljárás ezen eseteire éppen hogy nem rendelkezett arról, hogy a szabályszer számlával való rendelkezés az adólevonási jog feltétele.

83. A jelen ügy szempontjából nem bír jelentéssel, hogy a Bíróság mindazonáltal egy egyedi esetben a Polski Trawertyn ítéletben a kizárólag a fordított adózási eljárás különleges esetére vonatkozó, említett ítélkezési gyakorlatot a héairányelv jelen ügyben alkalmazandó 178. cikkének a) pontjára alkalmazta.⁽³⁷⁾

84. Abban az ítéletben ugyanis a Bíróság felismerhette, hogy csak azt állapította meg, hogy jogutódlás esetén a jogelődnek a számlán történő feltüntetése nem akadályozhatja a jogutód adólevonási jogát.⁽³⁸⁾ Következésképpen ott egy jóllehet meglévő, de nem megfelelő számlaadat nem kérdőjelezhetette meg a héairányelv 178. cikkének a) pontja szerinti adólevonási jogot.

85. A jelen ügyben azonban nemcsak egy nem megfelelő adatról van szó, hanem a szükséges adatok számláról való teljes hiányáról. Az egy dolog, hogy a héairányelv 226. cikkében megkövetelt adatok egyáltalán nem, illetve nem elégséges mértékben vannak feltüntetve, más azonban az, ha fel vannak tüntetve, de nem megfelelőek.⁽³⁹⁾ Az első esetben a héairányelv 226. cikkével összefüggésben értelmezett 178. cikkének a) pontjában támasztott követelményeknek még formálisan sem tesznek eleget.

86. Ezenkívül csak a Polski Trawertyn ítélet megszorító értelmezése akadályozhatja meg a Bíróság már hivatkozott állandó ítélkezési gyakorlatával szembeni ellentmondást, amely az adólevonási jog gyakorlásához megköveteli a héairányelv 226. cikkében támasztott követelményeknek megfelelő számlával való rendelkezést.⁽⁴⁰⁾

87. A jelen ügyben tehát az a körülmény, hogy a számlák nem felelnek meg a héairányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában támasztott követelményeknek, a héairányelv 178. cikkének a) pontja alapján a szabály szerint akadályozza az adólevonási jog gyakorlását. Az adóalanynak ezért ilyen esetben az adólevonási joga gyakorlásához helyesbített számlát kell kérnie a számla kiállítójától.⁽⁴¹⁾

2. További információkkal történő kiegészítés

88. Ettől függetlenül felmerül a kérdés, hogy kiegészítő információk adóellenőrzés keretében történő benyújtása helyettesítheti-e a számlán hiányzó adatokat.

a) Több dokumentumból álló számla

89. E tekintetben el ször arra a lehet ségre kell utalni, hogy a kiegészít leg benyújtott dokumentumok a héairányelv 226. cikke értelmében a számla részét képezhetik.

90. A héairányelv rendelkezéseib l ugyanis nem állapítható meg, hogy a számlának egyetlen dokumentumból kell állnia. A héairányelv 218. cikkében szerepl jogi meghatározás szerint számlának min sülnek „a papír vagy elektronikus formában létez dokumentumok[...] vagy üzenetek[...]”, ha azok megfelelnek a „számlázásról” szóló 3. fejezetben támasztott követelményeknek. Ezzel nem kizárt, hogy egy számla több dokumentumból álljon.

91. Arra az esetre azonban, ha a számla több dokumentumból áll, az egyik dokumentumban a másik dokumentumra utaló megfelel tartalmi hivatkozásnak kell szerepelnie. Ez a héairányelv 219. cikkének megfelel alkalmazásából következik. Eszerint számlának kell tekinteni „bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelm en az eredeti számlára hivatkozik, vagy módosítja azt”. Ha tehát egy számla tartalma csak több dokumentumból t nik ki, legalább az egyik dokumentumban megfelel utalásnak kell szerepelnie a másik dokumentumra. Ellenkez esetben a számla tartalma nem magából a számlából következne, hanem kizárólag a két dokumentum közötti összefüggést állító adóalany nyilatkozatán alapulna. Így azonban a dokumentumok nem tudnák betölteni a számla említett ellen rzési funkcióit(42).

92. E mércék alapján kell majd a kérdést el terjeszt bíróságnak az alapügyben adott esetben vizsgálnia, hogy a felperes által az adóellen rzés keretében benyújtott dokumentumok, amennyiben azok szintén a számla kiállítójától származnak, az adott számla részének tekinthet k-e.

b) Az arányosság elve

93. Amennyiben azonban a kérdést el terjeszt bíróság azt állapítja meg, hogy a kiegészít leg benyújtott dokumentumok a héairányelv 226. cikke értelmében nem tekinthet k a számla részének, felmerül a kérdés, hogy a szóban forgó hiányos számlák tartalma kiegészíthet -e mindazonáltal egyéb információkkal az adólevonási jog érvényesíthet sége céljából.

94. Jóllehet már megállapítottam, hogy a héairányelv 178. cikkének a) pontja f szabály szerint megtagadja az adólevonást szabályszer számla birtokának hiányában, így az adólevonást érvényesíteni kívánó adóalanynak el ször kapnia kell egy a kiállító által helyesbített számlát.(43) E rendelkezés értelmezése során azonban figyelembe kell venni az arányosság elvét is.(44) Eszerint az uniós intézmények aktusai nem haladhatják meg a szabályozás által kit zött cél eléréséhez szükséges mértéket.(45)

95. Ha a jelen ügghöz hasonló esetben a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerinti adólevonási jog anyagi jogi feltételei kiegészít információk alapján nem kétségesek, a héairányelv 178. cikkének a) pontja szerint ezen kívül fennálló, a 226. cikkben szerepl követelményeknek megfelel számlával való rendelkezésre vonatkozó követelménynek még egy meghatározott célt kell szolgálnia, és nem jelenthet az adóalany számára sem túlzott mérték terhet.

96. Először is meg kell állapítani, hogy egy olyan helyzetben, amelyben az adólevonási jog anyagi jogi feltételeinek fennállása már nem kétséges, a számla ellenőrzési funkciója annyiban nyilvánvalóan nem releváns, hogy az adólevonásra való jogosultság ellenőrzésére szolgál.(46) E tekintetben tehát aránytalan lenne, ha az adólevonási jogát érvényesítő adóalanytól megkövetelnék, hogy a számla kiegészítését kérje annak kiállítójától.

97. Mindazonáltal a számla – ahogy láttuk – a megfelelő adó számlakiállító általi megfizetésének ellenőrzését is szolgálja.(47) A jelen ügyben a számla kiállítója csak a héairányelv 226. cikkében szereplő követelményeknek nem megfelelő számla másolatával rendelkezik. E tekintetben a számla és különösen annak helyesbítése még egy ellenőrzési funkciót tölt be. Egyfelől ugyanis a számla kiállítója a számla címzettjének helyesbítésre irányuló kérése révén maga is annak ellenőrzésére kényszerül, hogy az elszámolt szolgáltatás után a megfelelő adót fizette-e meg. Másfelől a számla helyesbítése alapján a számla kiállítója tekintetében illetékes adóhatóságok is jobb alapot kapnak annak felülvizsgálatára, hogy a számla kiállítója a megfelelő adót fizette-e meg a szolgáltatása után.

98. A számlának a kiállítója ellenőrzésével kapcsolatos funkciójára tekintettel tehát a f szabály szerint a jelen ügyben fennállóhoz hasonló esetben arányosnak minősül, ha az adóalany az adólevonási joga érvényesítéséhez ki kell eszközölnie a számla helyesbítését a szerződéses partnerénél. Ez mindenesetre akkor érvényes, ha az ilyen helyesbítésre vonatkozó követelmény nem eredményezi az adólevonási jog tartalmának változását. E tekintetben bizonyos körülmények között más megítélés válhat szükségessé, ha a Bíróság egy párhuzamosan folyamatban lévő ügyben(48) arra az eredményre jutna, hogy a számla helyesbítése – *prima facie* a héairányelv 167. cikkével ellentétben – az adólevonási jog későbbi esedékességét eredményezheti.(49)

Ettől függetlenül kivételt jelenthet azonban a számla helyesbítésére vonatkozóan az adólevonási jog gyakorlásához támasztott követelmény alól az az eset, ha a számla helyesbítése a számla kiállítójának ellenőrzésével kapcsolatos funkciót már nem tudja betölteni. Ezt különösen akkor kell megállapítani, ha a kiállító társaságot vagyon hiánya miatt már felszámolták. Ebben az esetben szükségtelen a megfelelő adó számlakiállító általi megfizetésének ellenőrzése. Az értelmetlen helyesbítéshez való ragaszkodás itt aránytalan lenne.(50)

99. A jelen ügyben azt nem kell eldönteni, hogy ugyanez érvényes-e arra az esetre, ha a számla kiállítója megtagadja a helyesbítés elvégzését.

100. A kérdést elterjesztő bíróság fejtegetései alapján nincsenek támpontok efféle kivételes helyzetekre. Ennélfogva a jelen ügyben nem aránytalan az alapügy felperesétől az adólevonási jog érvényesítéséhez megkövetelni azt, hogy kérje a számlák kiállítójánál a számlák helyesbítését annak érdekében, hogy azok megfeleljenek a héairányelv 226. cikkében szereplő követelményeknek.

3. Következtetés

101. Végeredményben azt kell tehát megállapítani, hogy a héairányelv 178. cikkének a) pontja szerint az adólevonási jog gyakorlásához a f szabály szerint nem elégséges, ha a számlának az adólevonást kérő címzettje a számláról hiányzó adatokat más információkkal egészíti ki, ha nem olyan dokumentumokról van szó, amelyek maguk is a számla részét

képezik. Más akkor érvényes, ha a számla helyesbítése már nem tudja betölteni az ellenőrzési funkcióját a számla kiállítója tekintetében.

VI – Végkövetkeztetések

102. A fenti megfontolások alapján a következő választ kellene adni a Tribunal Arbitral Tributario (adóügyi választottbíróság) elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésére:

1. Az olyan számla, amelyen a szolgáltatás jellegének megjelöléseként csupán a „jogi szolgáltatások nyújtása” megjelölést tüntették fel, eleget tesz a 2006/112/EK irányelv 226. cikkének 6. pontjában támasztott követelményeknek, kivéve, ha a nemzeti jog az uniós joggal összhangban álló módon bizonyos jogi szolgáltatások esetében eltérő bánásmódot ír elő a héa tekintetében.
2. Az olyan számla, amelyen a szolgáltatás mértékének megjelöléseként csupán a „meghatározott időponttól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” vagy a „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, nem tesz eleget a 2006/112/EK irányelv 226. cikkének 6. pontjában támasztott követelményeknek.
3. Az olyan számla, amelyen a szolgáltatás dátumának megjelöléseként csupán a „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, nem tesz eleget a 2006/112/EK irányelv 226. cikkének 7. pontjában támasztott követelményeknek.
4. A 2006/112/EK irányelv 178. cikkének a) pontja szerint az adólevonási jog gyakorlásához a f szabály szerint nem elégséges, ha a számla adólevonást kérő címzettje a számláról a 2006/112/EK irányelv 226. cikke 6. vagy 7. pontjának rendelkezésével ellentétesen hiányzó adatokat más információkkal egészíti ki, ha nem olyan dokumentumokról van szó, amelyek maguk is a számlák részének tekintendők. Ebben az esetben a számla helyesbítésének hiányában az adólevonási jog érvényesítése akkor lehetséges, ha a helyesbítés már egyébként sem tudja betölteni az ellenőrzési funkcióját a számla kiállítója tekintetében.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – HL L 347., 1. o.

3 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

4 – E rendelkezésnek a hatodik irányelvben a 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében új egyszerűsítési intézkedések bevezetéséről – bizonyos adómentességek alkalmazási köréről – és azok végrehajtásával kapcsolatos gyakorlati intézkedésekről szóló, 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelv (HL L 102., 18. o.; magyar

nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) 1. cikkének 10. pontjával módosított 28f. cikk szerinti változat 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja felel meg.

[5](#) – A héairányelv 178. cikkének a) pontját a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a számlázás szabályai tekintetében történő módosításáról szóló, 2010. július 13-i 2010/45/EU irányelv (HL L 189., 1. o.) id. közben átdolgozta. Eredeti változatának a hatodik irányelvben a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) 1. cikkének 22. pontjával beiktatott 28f. cikk 2. pontjával módosított 18. cikk (1) bekezdésének a) pontja felel meg.

[6](#) – A hatodik irányelv 28h. cikkét a hozzáadottérték-adó számlázására megállapított feltételek egyszeri sítése, korszerűsítése és összehangolása tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 2001. december 20-i 2001/115/EK tanácsi irányelv (HL L 15., 24. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 352. o.) 2. cikke módosította.

[7](#) – A hatodik irányelv 28h. cikkét az 5. lábjegyzetben hivatkozott 91/680 irányelv 1. cikkének 22. pontja iktatta be.

[8](#) – Az Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta ítélet (C-377/13, EU:C:2014:1754, 22–34. pont) szerint a Tribunal Arbitral Tributário (adóügyi választottbíróság) az EUMSZ 267. cikk értelmében vett bíróságnak minősül.

[9](#) – Lásd többek között: Viessmann-ítélet (C-280/91, EU:C:1993:103, 17. pont); Ville d’Ottignies-Louvain-la-Neuve és társai ítélet (C-225/13, EU:C:2014:245, 30. pont); Abcur-ítélet (C-544/13 és C-545/13, EU:C:2015:481, 33. pont).

[10](#) – Evita-K ítélet (C-78/12, EU:C:2013:486, 52. és 53. pont).

[11](#) – Lásd: Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268, 37. pont).

[12](#) – A kiállító mindazonáltal bizonyos körülmények között ismét mentesülhet ezen adó alól, lásd többek között: Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469).

[13](#) – Lásd ebben az értelemben: Stroy trans ítélet (C-642/11, EU:C:2013:54, 31. és 32. pont); LVK-ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 35. és 36. pont).

[14](#) – Lásd a hozzáadottérték-adó számlázására megállapított feltételek egyszer sítése, korszer sítése és összehangolása tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, a fenti 8. pontban hivatkozott 2001/115/EK irányelv elfogadásához vezet javaslat (COM(2000) 650 végleges) indokolásának 1. pontját, valamint a Gazdasági és Szociális Bizottság e javaslatra vonatkozó véleményének 1.1.1 pontját (HL C 193., 53. o.).

[15](#) – Lásd továbbá már: Jacobs f tanácsnok Bockemühl-ügyre vonatkozó indítványa (C-90/2, EU:C:2003:585, 73. pont).

[16](#) – Eleve kizártnak tartom a héairányelv 47. cikkének alkalmazását is, amely „ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnyújtások” esetén eltér teljesítési helyet ír el , mivel meggy z désem szerint még az ingatlanok értékesítésével összefügg jogi szolgáltatások sem tartoznak e rendelkezés hatálya alá, lásd: az RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland ügyre vonatkozó indítványom (C-155/12, EU:C:2013:57, 37–40. pont).

[17](#) – Lásd a fenti 8. pontban hivatkozott 2001/115 irányelv (4) preambulumbekzdését.

[18](#) – Lásd a 14. lábjegyzetben hivatkozott bizonyítékokat.

[19](#) – Lásd ebben az értelemben már: Reisdorf-ítélet (C-85/95, EU:C:1996:466, 29. pont).

[20](#) – Lásd többek között: Genius-ítélet (C-342/87, EU:C:1989:635); Fatorie-ítélet (C-424/12, EU:C:2014:50, 39. pont).

[21](#) – Lásd a fenti 33. pontot.

[22](#) – Lásd a fenti 35. pontot.

[23](#) – Lásd a fenti 37–39. pontot.

[24](#) – Lásd: Gran Via Moine ti ítélet (C-257/11, EU:C:2012:759, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[25](#) – Lásd többek között: Cabinet Medical Veterinar Tomiag Andrei ítélet (C-144/14, EU:C:2015:452, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[26](#) – Lásd erről a helyzetről: Asparuhovo Lake Investment Company ítélet (C-463/14, EU:C:2015:542).

[27](#) – Lásd a fenti 37. és 38. pontot.

[28](#) – Dankowski-ítélet (C-438/09, EU:C:2010:818, 36. pont); PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 40. pont).

[29](#) – Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 42–51. pont); Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 58–61. pont).

[30](#) – Ecotrade-ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 63–72. pont).

[31](#) – Lásd: Tóth-ítélet (C-324/11, EU:C:2012:549, 32. pont); Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69, 47. pont); PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 40. pont); a korábbi jogi helyzetről lásd továbbá: Petroma Transports és társai ítélet (C-271/12, EU:C:2013:297, 25–36. pont).

[32](#) – Polsky Trawertyn ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107, 42. pont); Evita-K ítélet (C-78/12, EU:C:2013:486, 51. pont).

[33](#) – Ecotrade-ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 63. pont); Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 42. pont); EMS-Bulgaria Transport ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 71. pont); Fatorie-ítélet (C-424/12, EU:C:2014:50, 35. pont); lásd már: Bockemühl-ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 51. pont).

[34](#) – Lásd: Uszodaépít -ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569, 39–46. pont); Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 38–42. pont).

[35](#) – Lásd a fenti 32–57. pontot.

[36](#) – A hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja, illetve a héairányelv 178. cikkének f) pontja alapján.

[37](#) – Polski Trawertyn ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107, 43. pont).

[38](#) – Lásd: Polski Trawertyn ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107, 46. pont), Cruz Villalón f tanácsnoknak a Polski Trawertyn ügyre vonatkozót indítványára (C-280/10, EU:C:2011:592, 72. pont) való hivatkozással.

[39](#) – Az utóbbi helyzetr l lásd egyrészt: Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69, 31. és 32. pont); másrészt: Jagiełło-végzés (C-33/13, EU:C:2014:184, 42. pont).

[40](#) – Lásd a fenti 80. pontot.

[41](#) – Pannon Gép Centrum ítélet (C-368/09, EU:C:2010:441, 43. és 44. pont); Petroma Transports és társai ítélet (C-271/12, EU:C:2013:297, 34. pont).

[42](#) – Lásd a fenti 32–57. pontot.

[43](#) – Lásd a fenti 87. pontot.

[44](#) – Az els dleges joggal összhangban álló értelmezés követelményér l lásd többek között: Sturgeon és társai ítélet (C-402/07, EU:C:2009:716, 48. pont); Chatzi-ítélet (C-149/10, EU:C:2010:534, 43. pont); Orfey-ítélet (C-549/11, EU:C:2012:832, 32. pont); Bizottság kontra Strack ítélet (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, 40. pont).

[45](#) – Lásd többek között: Omega Air és társai ítélet (C-27/00 és C-122/00, EU:C:2002:161, 62. pont); Afton Chemical ítélet (C-517/07, EU:C:2008:751, 45. o.); Schaible-ítélet (C-101/12, EU:C:2013:661, 29. pont).

[46](#) – Lásd a fenti 46–57. pontot.

[47](#) – Lásd a fenti 32–45. pontot.

[48](#) – Senatex-ügy (C-518/14; HL 2015., C 34., 12. o.).

[49](#) – Például a héairányelv 180. és 182. cikke szerinti tagállami hatáskörök alapján.

[50](#) – Ez nem ellentétes a Fatorie-ítéletben (C-424/12, EU:C:2014:50) tett megállapításokkal, mivel ott csak látszólag volt szó a hiányos számlák következményeir l, valójában azonban az adólevonási jog anyagi jogi feltételeit tárgyalták.