ATHANASIOS RANTOS
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. május 12.[1]

C-235/21. sz. ügy

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d.o.o.
kontra
Republika Slovenija

(a Vrhovno sodišče [legfelsőbb bíróság, Szlovénia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 203. cikk – Visszlízing *(sale and lease back)* – 226. cikk – A számlán kötelezően feltüntetendő adatok – Az írásbeli szerződés számlának tekintésére vonatkozó lehetőség”

I. Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv[2] 203. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2. E kérelmet a Raiffeisen leasing d.o.o. (a továbbiakban: Raiffeisen) és a Ministrstvo za finance (pénzügyminisztérium, Szlovénia) által képviselt Republika Slovenija (Szlovén Köztársaság) között egy olyan visszlízing-szerződés után fizetendő hozzáadottérték-adó (héa) kivetése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyet a héairányelv 203. cikke értelmében vett „számlának” minősítettek, mivel az tartalmazta a héa értékét.

3. A „visszlízing-ügylet” *(sale and lease back)* végrehajtási módszerével kapcsolatos sajátos ténybeli helyzet[3] ellenére a jelen ügy egy viszonylag egyszerű kérdésre vonatkozik. A szerződéses felek között kötött írásbeli szerződés, mint például egy ingatlanra vonatkozó visszlízing-szerződés, amelyben feltüntetik a héa értékét, önmagában a héairányelv értelmében vett „számlának” tekinthető-e, amely egyrészt e számla kibocsátóját terhelő héafizetési kötelezettséget, másrészt az említett számla címzettje részére az előzetesen felszámított héa levonására való jogot keletkeztet-e, és ha igen, milyen feltételek mellett?

[1] Eredeti nyelv: francia.

[2] A 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv).

[3] A jelen ügy a harmadik, „visszlízingnek” minősített ügylettel kapcsolatban a Bíróság elé terjesztett ügy. Lásd még: 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet (C-209/14, a továbbiakban: NLB Leasing ítélet, EU:C:2015:440); 2019. március 27-i Mydibel ítélet (C-201/18, a továbbiakban: Mydibel ítélet, EU:C:2019:254).

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. A héairányelv (46) preambulumbekezdése kimondja:

„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 […]”.

5. Ezen irányelv 203. cikke úgy rendelkezik, hogy „[a] HÉA-t bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki HÉA-t tüntet fel a számlán”.

6. Az említett irányelv XI. címének részét képező, „Számlázás” című 3. fejezeten belül található „A számla fogalma” című 2. szakasz, amely magában foglalja a 218. és 219. cikket, a „Számla kibocsátása” című 3. szakasz, amely az alapügy tényállásának megvalósulása időpontjában magában foglalta a 220–225. cikket, valamint „A számlák tartalma” című 4. szakasz, amely magában foglalta a 226–231. cikket.

7. Ugyanezen irányelv 218. cikke előírja:

„Ezen irányelv alkalmazásában a tagállamok elfogadják a papír vagy elektronikus formában létező dokumentumokat vagy üzeneteket számlaként, ha azok megfelelnek az e fejezetben meghatározott feltételeknek.”

8. A héairányelv 219. cikkének szövege a következő:

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

9. Ezen irányelv 226. cikkének 7. és 9. pontja értelmében:

„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:

[…]

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

[…]

9. az alkalmazott HÉA-adómérték.”

B. A szlovén jog

10. A Zakon o davku na dodano vrednost (a héáról szóló törvény, a továbbiakban: ZDDV-1) 67. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Az adóalanynak héalevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a jelen törvény 63. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonások esetében az adóalanynak a jelen törvény 80.a–84.q cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie.

[…]”

11. A ZDDV-1 76. cikke előírja:

„(1) Héát kell fizetnie:

[…]

9. annak, aki a számlán feltünteti a héát.

[…]”

III. Az alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

12. A RED d.o.o. (a továbbiakban: RED) olyan, a Ljubljana (Szlovénia) város részét képező Rožna Dolinában található földterület tulajdonosa volt, amelyen egy épület áll (a továbbiakban együttesen: az érintett ingatlan).

13. Az e földterületen végzendő új építkezés finanszírozásának biztosítása érdekében a RED a Raiffeisennel olyan visszlízing-ügyletet *(sale and lease back)* kötött, amelyre két szakaszban került sor.

14. A 2007. november 19-én kelt első szerződésben ezek a társaságok egyrészt vállalták, hogy a Raiffeisen megvásárolja a RED-től az érintett ingatlant, másrészt pedig azt, hogy a RED a földterület és az újonnan épített épület értékének (azaz összesen 1 294 786,56 euró összegnek) a teljes visszafizetéséig fizeti a Raiffeisennek a havi lízingdíjakat (a továbbiakban: visszlízing-szerződés). Jóllehet e szerződésben szerepelt, hogy a héa összege 110 056,86 euró, a Raiffeisen nem adott külön számlát a RED-nek. Ezenkívül a Raiffeisen nem vallotta be, és nem is fizette meg az említett héát. E szerződés alapján a RED érvényesítette a héa levonásához való jogot, mivel úgy vélte, hogy az említett szerződés a héairányelv 203. cikke értelmében vett számlának minősül, ezért azt a héabevallásában szerepeltette.

15. Egy második, 2007. november 22-i szerződéssel a RED és a Raiffeisen megkötötte az érintett ingatlanra vonatkozó adásvételi szerződést, amelyen feltüntették az eladási árat és a héát. A RED héát tartalmazó számlát állított ki a Raiffeisen számára. A Raiffeisen e szerződés megkötését követően és e szerződés alapján héalevonási jogot érvényesített.

16. 2011. október 21-én a Raiffeisen és a RED közös megegyezéssel megszüntette a visszlízing-szerződést, mivel a RED az előírt határidőn belül nem tett eleget az e szerződésben előírt kötelezettségeinek. A Raiffeisen ezt követően az érintett ingatlant egy másik vevő részére értékesítette, héát tartalmazó áron.

17. Az adóellenőrzési eljárás során a RED-del szemben 2014. július 25-én a Finančna uprava Republike Slovenije (a Szlovén Köztársaság adóhatósága, a továbbiakban: FURS) jogerős határozatot hozott, amelyben megvonta héalevonási jogát. [4]

18. Ennek eredményeként a Raiffeisen megszerezte a jogot a visszlízing-szerződés alapján felszámított héa rendezésére, mivel a FURS határozata kizárta az adóbevétel-kiesés kockázatát.

19. E rendezés ellenére azonban a FURS többek között [5] 50 571,88 euró adótartozás után járó kamat megfizetésére kötelezte a Raiffeisent, azzal az indokkal, hogy az adóellenőrzési eljárás során megállapítást nyert, hogy a Raiffeisen a 2008. január 3. és 2014. július 25. közötti időszakra vonatkozóan nem fizette meg a visszlízing-szerződés alapján járó héát. Közelebbről a FURS úgy vélte, hogy mivel a visszlízing-szerződés az értéket a héára való kifejezett hivatkozással jelölte meg, azt a ZDDV-1 76. cikke (1) bekezdésének 9. pontja (a héairányelv 203. cikkét átültető rendelkezés) értelmében „számlának” kell minősíteni, és úgy kell tekinteni, hogy a Raiffeisen héafizetési kötelezettsége a szerződés megkötésének időpontjában keletkezett. E dokumentum alapján ugyanis a RED érvényesíthette a héalevonási jogot.

20. A Raiffeisen a FURS határozatát a pénzügyminisztériumhoz benyújtott közigazgatási fellebbezéssel, majd az Upravno sodišče (közigazgatási bíróság, Szlovénia) előtt fellebbezéssel támadta meg. Mindkét jogorvoslati kérelmét elutasították. Ezt követően felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Vrhovno sodiščéhez (legfelsőbb bíróság, Szlovénia).

21. Keresetének alátámasztására a Raiffeisen többek között arra hivatkozik, hogy a visszlízing-szerződést nem lehetett a héairányelv értelmében vett „számlának” minősíteni, mivel az nem tartalmazta a számla minden lényeges elemét (vagyis az alkalmazott héamértéket vagy a termék értékesítésének időpontját). Ennélfogva a Raiffeisen szerint hiányoznak azok az alaki követelmények, amelyek lehetővé teszik a RED számára az előzetesen felszámított héa levonásához való jog érvényesítését, ezért nem állt fenn az adóbevétel-kiesés veszélye.

22. A kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy – amint az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik – a héát feltüntető számla kiállításából eredő héafizetési kötelezettség akkor is felmerülhet, ha a számla nem tartalmaz egyes olyan adatokat, amelyek feltüntetését a héairányelv előírja, különösen abban az esetben, ha a nyújtott szolgáltatás teljesítési helye nem került szerepeltetésre. [6] Ezt az értelmezést mind a héairányelv 203. cikkének szövege, mind pedig az általa követett cél, vagyis az adóbevétel-kiesés veszélyének megelőzése megerősíti.

[4] A kérdést előterjesztő bíróság nem pontosítja a héalevonási jog megvonásának indokait, és többek között azt sem, hogy az a visszlízing-szerződés felmondásának volt-e betudható. Egyébiránt, amint azt az Európai Bizottság helyesen megjegyzi, az előzetes döntéshozatal iránti kérelem ténybeli hátterének ismertetéséből nem tűnik ki, hogy a RED-től megtagadták-e a visszlízing-szerződésben feltüntetett 110 056,86 euró összegű héa levonásához való jogot, vagy hogy a RED jogosult volt-e levonni az azon havi lízingdíjakat terhelő héát, amelyeket e szerződés alapján csaknem négy évig volt köteles megfizetni, amíg a visszlízing-szerződés hatályban volt.

[5] Továbbá, ami a szóban forgó ingatlanra vonatkozó adásvételi szerződés tárgyát képező második ügyletet illeti, a FURS álláspontja szerint ez az ügylet mentes volt a héa alól, és ezért a Raiffeisen levonási jogára nem lehetett hivatkozni, jóllehet számlát állítottak ki a végül meg nem fizetendő héa összegéről. Következésképpen a Raiffeisent 44 200,00 euró összegű kiegészítő héa megfizetésére kötelezték, 11841,97 euró összegű kamattal növelve. A FURS szerint irreleváns az a tény, hogy az érintett ingatlant a Raiffeisen később egy másik vevőnek adta el egy olyan ügylet keretében, amelyre héát alkalmaztak, mivel ez egy utólagos tényállási elem.

[6] Lásd ebben az értelemben: 2009. június 18-i Stadeco ítélet (C-566/07, a továbbiakban: Stadeco ítélet, EU:C:2009:380, 26. és 27. pont).

23. Mindemellett e bíróság azt állítja, hogy valamely szerződés, mint a kötelmi jog körébe tartozó ügylet, megkülönböztethető a számlától, és csak a héaköteles ügylet jogalapját képezheti, mivel a számlát minden esetben ki kell állítani a héafizetési kötelezettséget keletkeztető tényállás bekövetkezésének időpontjában (vagyis abban az időpontban, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik). [7]

24. Következésképpen az említett bíróság arra keresi a választ, hogy valamely szerződés kizárólag akkor tekinthető-e a héairányelv 203. cikke értelmében vett számlának, ha abból kitűnik a felek azon kifejezett és objektív módon felismerhető szándéka, hogy e szerződést valamely meghatározott ügylethez kapcsolódó számlának tekintsék, és az ilyen szerződés ily módon észszerűen azt a meggyőződést keltheti a vevőben, hogy annak alapján levonhatja az előzetesen felszámított héát.

25. E körülmények között a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az írásbeli szerződés csak akkor tekinthető-e számlának a héairányelv 203. cikke alapján, ha az tartalmazza a héairányelv 3. fejezete (»Számlázás«) által a számla tekintetében előírt valamennyi adatot?

2) Vagy nemleges válasz esetén melyek azok az adatok vagy körülmények, amelyek alapján az írásbeli szerződés (is) minden esetben a héairányelv 203. cikke értelmében vett, héafizetési kötelezettséget megállapító számlának tekinthető?

3) Vagy konkrétabban, a két héaalany által kötött azon írásbeli szerződés, amelynek tárgya termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, a héairányelv 203. cikke alapján számlának tekinthető-e, ha abból kitűnik az eladó vagy a szolgáltató mint szerződő fél arra irányuló kifejezett és objektív módon felismerhető szándéka, hogy az adott ügyletre vonatkozóan számlát kívánt kiállítani, amelynek alapján a vevő észszerűen feltételezheti, hogy ez alapján az előzetesen felszámított héát levonhatja?”

26. Írásbeli észrevételeket a Raiffeisen, a szlovén kormány, valamint a Bizottság nyújtott be.

IV. Elemzés

27. Együttesen vizsgálandó három kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 203. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az olyan (írásbeli) visszlízing-szerződés, amelyet két héaalany személy kötött, és amelynek megkötését nem követte héát tartalmazó számla kiállítása, az e rendelkezés értelmében vett „számlának” tekinthető-e, és így az eladónál (lízingbeadónál) héafizetési kötelezettséget, a vevőnél (lízingbevevőnél) pedig az előzetesen felszámított héa levonásának lehetőségét keletkezteti-e.

28. Igenlő válasz esetén a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy egyrészt melyek azok az adatok, amelyeket e szerződésnek kötelezően tartalmaznia kell ahhoz, hogy azt ilyen számlának lehessen tekinteni, különös tekintettel a héairányelv 226. cikkében szereplő adatokra, másrészt pedig, hogy releváns-e annak vizsgálata, hogy az említett szerződésből objektív módon

[7] Lásd a héairányelv 63. cikkét.

kitűnik-e a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója (a lízingbeadó) mint szerződő fél azon szándéka, hogy számlát kívánt kiállítani, amely alapján a vevő (a lízingbevevő) feltételezheti, hogy ugyanezen szerződés alapján levonhatja az előzetesen felszámított héát.

29. A Raiffeisen úgy érvel, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló visszlízing-szerződés csak akkor tekinthető a héairányelv 203. cikke értelmében vett számlának, ha erre vonatkozóan kifejezett rendelkezést tartalmaz, és a héairányelv XI. címének 3. fejezetében („Számlázás") előírt összes kellék megvan. Ezzel szemben a szlovén kormány arra hivatkozik, hogy az ilyen írásbeli szerződés számlának tekinthető, még akkor is, ha nem tartalmazza az e fejezetben előírt valamennyi adatot, ha e szerződésben szerepel a lízingbeadó és a lízingbevevő, az ügylet ismertetése, a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás értéke, valamint a lízingbevevő által fizetendő héa összege, ha abból objektív módon kitűnik a lízingbeadó mint szerződő fél azon szándéka, hogy számlát kívánt kiállítani, amely alapján a lízingbevevő feltételezheti, hogy annak alapján levonhatja az előzetesen felszámított héát, továbbá ha akár kifejezett szerződéses kikötésből, akár más szerződéses rendelkezésekből vagy akár az ügylet körülményeiből kitűnik, hogy külön dokumentumként számla kiállítását nem tervezték. [8]

A. A „számla" fogalmáról

30. Először is emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 218. cikke azt írja elő, hogy „[ezen] irányelv alkalmazásában a tagállamok elfogadják a papír vagy elektronikus formában létező dokumentumokat vagy üzeneteket számlaként, ha azok megfelelnek [az említett irányelv XI. címének 3. fejezetében] meghatározott feltételeknek". Ezenkívül ugyanezen irányelv 219. cikke szerint számlának kell tekinteni „bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, vagy módosítja azt".

31. Ebből következik, hogy e rendelkezések alapján ahhoz, hogy valamely dokumentumot számlának tekintsenek, nem fontos, hogy az meghatározott formájú legyen, illetve hogy abban valamilyen módon szerepeljen a „számla" kifejezés, mivel a számla több dokumentumból is állhat. [9] Semmi sem zárja ki tehát, hogy az alapeljárásban szereplőhöz hasonló visszlízing-szerződés számlának minősülhessen, feltéve, hogy teljesülnek a héairányelv XI. címének 3. fejezetében meghatározott feltételek.

32. E tekintetben egyrészt a számlák kiállítására vonatkozó szabályokat illetően a héairányelv 220. cikkének 1. pontja úgy rendelkezik, hogy számlát kell kiállítani többek között az adóalany által egy másik adóalany részére teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után [10].

[8] A Bizottság úgy döntött, hogy a héairányelv különböző rendelkezéseinek az alapügy tényállására történő alkalmazásával válaszol a kérdésekre. Ezen irányelv 203. cikkét illetően kiemelte, hogy e rendelkezéssel ellentétes, ha az adóhatóság a szolgáltatásnyújtótól kizárólag azzal az indokkal követeli meg a héa megfizetését, hogy a szolgáltatás igénybevevője e héát a szolgáltatásnyújtóval kötött szerződés alapján jogtalanul vonta le, mivel ez utóbbi nem állított ki számlát a szolgáltatásnyújtás után.

[9] Lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C–516/14, a továbbiakban: Barlis ítélet, EU:C:2016:690, 44. pont); Kokott főtanácsnok ugyanezen Barlis ügyre vonatkozó indítványa (C-516/14, EU:C:2016:101, 90. és 91. pont).

[10] A [héa]irányelvnek és a 2009/132/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtásra és a termékek távértékesítésére vonatkozó bizonyos hozzáadottértékadó-kötelezettségek tekintetében történő módosításáról szóló, 2017. december 5-i (EU) 2017/2455 tanácsi irányelv (HL 2017. L 348., 7. o.; helyesbítések: HL 2018. L 125., 15. o.; HL 2018. L 225., 1. o.; HL 2019.L 245., 9. o.) egy új, 2019a. cikkel egészítette ki a héairányelvet, amely az alapügy tényállására *rationae temporis* nem alkalmazandó. E rendelkezés az (1) bekezdésében előírja, hogy „[a] számlázásra annak a tagállamnak a szabályait kell alkalmazni, amely [a héairányelv] V. cím[é]ben foglalt rendelkezések szerint a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének tekintendő".

33. Másrészt, ami a számlák tartalmára vonatkozó szabályokat illeti, azt az említett 3. fejezet 4. szakaszának rendelkezései szabályozzák, amely szakasz a tényállás megvalósulásának időpontjában a 226–231. cikket foglalta magában. Közelebbről, a héairányelv 226. cikke kimondja, hogy az említett irányelv különös rendelkezéseinek sérelme nélkül a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag az e rendelkezésben szereplő adatokat kell kötelezően feltüntetni [11] (a továbbiakban: kötelezően feltüntetendő adatok).

34. A fent hivatkozott rendelkezések szövegéből levezethető, hogy csak a kötelezően feltüntetendő adatokat tartalmazó dokumentumok minősülhetnek a héa szempontjából számlának. A Bíróság ugyanis kimondta például, hogy a tagállamok a héalevonási jog gyakorlását nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan feltételek tiszteletben tartásához, amelyeket a héairányelv rendelkezései kifejezetten nem írnak elő. [12] Ezen irányelv 226. cikke tehát kötelező és kimerítő jelleggel határozza meg ezeket a kötelezően feltüntetendő adatokat. [13]

35. Mindazonáltal az ilyen megközelítés, annak ellenére, hogy a jogbiztonság és a következetesség szempontjából előnyös, bizonyos helyzetekben azzal a kockázattal járna, hogy figyelmen kívül hagyná a héairányelv által a „számláknak” tulajdonított elsődleges szerepet. Amint az ugyanis ezen héairányelv (46) preambulumbekezdéséből következik, a számlákat többek között annak érdekében állítják ki, hogy lehetővé tegyék „az adóhatóságok ellenőrzési tevékenységének folytatását”. E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy a számlákon kötelezően feltüntetendő adatok rendeltetése az, hogy lehetővé tegyék az adóhatóságok számára, hogy ellenőrizzék az esedékes adó megfizetését és adott esetben a héalevonási jog fennállását. [14] Egyébiránt az említett irányelv 244. cikke értelmében az adóalanyoknak azért kell megőrizniük minden kapott számlát, valamint az általuk kibocsátott számlák másolatait, hogy lehetővé tegyék az ilyen típusú ellenőrzéseket.

36. Következésképpen azon cél fényében, hogy megkönnyítsék az adóhatóságok számára a fizetendő adó megfizetésének adóügyi ellenőrzését, és adott esetben a héalevonási jog fennállását, meg kell vizsgálni, hogy az alapeljárásban szereplőhöz hasonló vissszlízingszerződés „számlának” tekinthető-e a héairányelv 203. cikke alapján. [15]

B. A számla, mint a héairányelv 203. cikke értelmében fizetendő adó megfizetésének igazolása

37. A számlának alkalmasnak kell lennie arra, hogy megerősítse, hogy a héát helyesen fizették meg. A jelen ügyben annak értékeléséhez, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló szerződés lehetővé tesz-e ilyen ellenőrzést, meg kell vizsgálni a héairányelv 203. cikkének tartalmát, amely alapján a FURS úgy ítélte meg, hogy a Raiffeisennek héát kellett volna fizetnie.

[11] 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélet (C-368/09, EU:C:2010:441, 40. pont).

[12] Lásd: Barlis ítélet (25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[13] Emlékeztetek arra, hogy a héairányelv 221. cikke értelmében az ezen irányelv 220. cikkében nem említett termékértékesítésről vagy szolgáltatásnyújtástól eltérő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után kiállított számlákkal kapcsolatban a tagállamok az említett irányelv 226. cikkében felsoroltaknál kevesebb kötelezettséget is előírhatnak.

[14] Barlis ítélet (27. pont).

[15] Lásd analógia útján: Barlis ítélet (27. pont); Kokott főtanácsnok ugyanezen Barlis ügyre vonatkozó indítványa (EU:C:2016:101, 30., 32. és 46. pont).

38. A szó szerinti értelmezés alapján a héairányelv 203. cikke értelmében a héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán. E tekintetben a Bíróság pontosította, hogy a számlán feltüntetett héát – bármely valós adóköteles ügylet hiányában is – e számla kibocsátójának kell megfizetnie. [16]

39. Ily módon a héairányelv 203. cikke szerinti héafizetési kötelezettség független attól a kötelezettségtől, hogy az ezen irányelv 2. cikke értelmében vett héaköteles ügylet miatt meg kell fizetni ezt a héát. Ellentétben ugyanis a héa hatálya alá tartozó ügylet miatt esetlegesen keletkező adótartozás esetével, a Bíróság megállapította, hogy az említett irányelv 203. cikkében előírt adótartozás kizárólag azért fizetendő meg, mert a számlán feltüntették a héát, anélkül, hogy e tartozás keletkezése szempontjából releváns lenne a számla alapjául szolgáló szolgáltatásnyújtás helye, [17] amelyet pedig az ugyanezen irányelv 226. cikke kötelezően feltüntetendő adatként kifejezetten előír.

40. Ugyanezt a logikát követve, a héairányelv rendszertani értelmezésével összefüggésben megjegyzem, hogy bár a héairányelv 203. cikke „számlát” említ, ezen irányelv 178. cikkének a) pontjával ellentétben, amely a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás esetén a héalevonási jog gyakorlásának szabályaira vonatkozik, a 203. cikk nem mondja ki kifejezetten, hogy a számlának a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikkben foglalt valamennyi feltételnek meg kell felelnie. Egyébiránt, ha ezek a számlázáshoz kapcsolódó formai követelmények relevánsak lennének, a számla kiállítója könnyen megkerülhetné a héafizetési kötelezettséget pusztán azáltal, hogy elmulasztja feltüntetni az említett számlán a héairányelv 226. cikkében előírt adatok egyikét.

41. A Bíróság ugyanis úgy ítélte meg, hogy e rendelkezés az ezen irányelvben előírt adólevonási jogból esetlegesen következő adóbevétel-kiesés veszélyét kívánja elhárítani. [18] Még ha a héalevonási jog gyakorlása kizárólag a héaköteles ügylethez kapcsolódó adóra is korlátozódik, az adóbevétel-kiesés veszélye főszabály szerint nem hárul el teljesen, amíg a héát jogtalanul feltüntető számla címzettje a héairányelv 168. cikkének a) pontja alapján adólevonás céljából még felhasználhatja e számlát. [19] Ennek kapcsán emlékeztetek arra, hogy ezen irányelv 178. cikkének megfelelően az említett irányelv 168. cikkének a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonási jog gyakorlásához az adóalanynak a héairányelv releváns rendelkezéseinek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie. [20] Ennélfogva adóbevétel-kiesés veszélye adódhat abból, hogy az említett héairányelv valamennyi formai követelményének megfelelő számla címzettje az előzetesen felszámított héa levonási jogára hivatkozik, holott a héát tévesen számították fel neki, mivel a szóban forgó ügylet nem héaköteles.

42. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy a Bíróság azt is kimondta, hogy jogtalanul felszámított adó esetén a héasemlegesség elvének megfelelően az adónak helyesbíthetőnek kell lennie, ha a számla kibocsátója bizonyítja, hogy jóhiszeműen járt el, vagy ha kellő időben elhárította azon adóbevétel-kiesés veszélyét, amely a levonási jog következtében keletkezhetett volna. [21]

[16] Stadeco ítélet (26. pont); 2013. január 31-i LVK-ítélet (C-643/11, a továbbiakban: LVK-ítélet, EU:C:2013:55, 42. pont, valamint a rendelkező rész); 2019. május 8-i EN.SA. ítélet (C-712/17, EU:C:2019:374, 26. pont); 2021. március 18-i P (Üzemanyagkártyák) ítélet (C-48/20, EU:C:2021:215, 26. pont).

[17] Stadeco ítélet (27. pont).

[18] Lásd többek között: LVK-ítélet (36. pont); 2021. március 18-i P (Üzemanyagkártyák) ítélet, C-48/20, EU:C:2021:215, 26. pont).

[19] Lásd ebben az értelemben: Stadeco ítélet (29. pont).

[20] Vagyis a héairányelv 220–236. cikke, valamint 238., 239. és 240. cikke.

[21] Stadeco ítélet (37. pont); LVK-ítélet (37. pont); Kokott főtanácsnok EN.SA ügyre vonatkozó indítványa (C-712/17, EU:C:2019:35, 43. pont).

43. A jelen ügyben a fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy ha a visszlízing-szerződést a héairányelv 203. cikke értelmében vett „számlának” kellene tekinteni, a Raiffeisennek a visszlízing-szerződés alapján fizetendő héa teljes összegét, azaz 110 056,86 eurót meg kellett volna fizetnie e szerződés megkötésekor. Az adóbevétel-kiesés veszélyét – amely e rendelkezés tárgya – csak ily módon szüntették volna meg, mivel semmilyen veszteség nem következhet be abból a tényből, hogy a RED gyakorolta a levonási jogát. Ezenkívül az a tény, hogy e két fél úgy döntött, hogy közel négy évvel később megszünteti a visszlízing-szerződést, indokolta a héa helyesbítése iránti kérelmet annak érdekében, hogy időarányos számítás alapján visszatérítést lehessen kapni.

44. A fentiekre tekintettel az adóhatóságok azon lehetőségét illetően, hogy ellenőrizzék, hogy a héát a héairányelv 203. cikke alapján helyesen fizették-e meg, megjegyzem egyrészt, hogy a számlát igazoló dokumentumnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy megerősítse azon héa pontos értékét, amelyet a számlakibocsátó az említett dokumentum címzettje felé kiszámlázott, függetlenül attól, hogy ugyanezen dokumentum kibocsátója nem vallotta be, és nem is fizette meg e héát.

45. Másrészt többek között a jelen indítvány 41. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a héairányelv 203. cikkének célja szervesen kapcsolódik az adólevonási jog gyakorlásából eredő adóbevétel-kiesés veszélyéhez. Szintén ennek alapján meg kell tehát vizsgálni a számlát bizonyító okiratra vonatkozó lényeges követelményeket az előzetesen felszámított héa levonásához való jog fennállásának vizsgálata szempontjából.

C. A számla, mint az előzetesen felszámított héa levonásához való jog fennállásának bizonyítéka

46. Az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot illetően a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi. [22]

47. A Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, hogy a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt héalevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. [23]

48. Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek. [24]

49. E tekintetben különbséget kell tenni a héalevonási jog gyakorlására vonatkozó tartalmi és alaki feltételek között.

[22] Lásd: Barlis ítélet (37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[23] Lásd: Barlis ítélet (38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[24] Lásd: Barlis ítélet (39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50. Ami a szóban forgó jog alaki feltételeit illeti, a héairányelv 178. cikkének a) pontjából az következik, hogy e jog gyakorlása az ezen irányelv 226–236. cikke, valamint 238., 239. és 240. cikke szerint kiállított számlával való rendelkezéshez van kötve.

51. Ami a héalevonási jog keletkezésének a tartalmi feltételeit illeti, többek között a héairányelv 168. cikkének a) pontjából kitűnik, hogy az e jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalanynak utóbb adóköteles tevékenységéhez kell felhasználnia, és hogy e termékeket vagy szolgáltatásokat előbb más adóalanynak kell értékesítenie, illetve nyújtania. [25]

52. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy a héasemlegesség alapvető elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi feltételek teljesülnek, még ha egyes alaki feltételeknek nem is tesznek eleget az adóalanyok. [26]

53. Ennélfogva, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi feltételek teljesülnek-e, az adóalanynak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében e hatóság nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik. [27]

54. E megfontolásokra tekintettel a Bíróság megállapította, hogy az adóhatóság nem tagadhatja meg a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy valamely számla nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkében előírt egyes feltételeket, ha rendelkezésére áll minden, annak ellenőrzéséhez szükséges adat, hogy az e jogra vonatkozó anyagi jogi feltételek teljesülnek-e. [28] A Bíróság ugyanis abban a kérdésben döntött, hogy egyrészt az olyan számlák, amelyeken csupán a „[meghatározott időponttól] a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” vagy „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, megfelelnek-e az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában szereplő követelményeknek, illetve hogy a nemzeti adóhatóságok jogosan tagadják-e meg a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy ezek a feltételek nem teljesültek, miközben e hatóságok rendelkezésére áll minden ahhoz szükséges információ, hogy ellenőrizni tudják, teljesülnek-e az e jog gyakorlásához kapcsolódó anyagi jogi feltételek. [29] A Bíróság így megállapította, hogy az említett irányelv 178. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az kizárja azt, hogy a nemzeti adóhatóságok megtagadják a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy az adóalany olyan számlával rendelkezik, amely nem teljesíti az ugyanezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában előírt feltételeket, miközben e hatóságok rendelkezésére áll minden olyan szükséges információ, amely alapján ellenőrizni tudják, hogy az e jog gyakorlásához kapcsolódó anyagi jogi feltételek teljesülnek-e. [30] E tekintetben az adóhatóság vizsgálata nem korlátozódhat magának a számlának a vizsgálatára. Az adóhatóságnak figyelembe kell vennie az adóalany által szolgáltatott kiegészítő információkat is.

55. Ugyanebben az értelemben a Bíróság azt is megállapította, hogy a héairányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, 220. cikkének 1. pontját és 226. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek alapján a nemzeti hatóságok azzal az indokkal tagadják meg az adóalanytól a részére nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett adónak az általa fizetendő hozzáadottérték-adó összegéből való levonását, hogy

[25] Lásd: Barlis ítélet (40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[26] Lásd: Barlis ítélet (42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[27] Lásd: Barlis ítélet (42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[28] Lásd: Barlis ítélet (43. pont). Lásd ugyanebben az értelemben: 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206) a héairányelvnek megfelelő számlával rendelkezésre vonatkozó kötelezettséggel kapcsolatban.

[29] Lásd: Barlis ítélet (24. pont).

[30] Lásd: Barlis ítélet (24. pont).

a levonás időpontjában rendelkezésére álló eredeti számla a szolgáltatásnyújtás teljesítésének téves időpontját tartalmazta, valamint a később javított számla és az eredeti számlát érvénytelenítő sztornó számla sorszámozása nem folyamatos, feltéve hogy a levonás anyagi jogi feltételei teljesülnek, és az érintett hatóság határozatának meghozatala előtt az adóalany olyan javított számlát nyújtott be az előbbi részére, amely feltünteti a szolgáltatásnyújtás teljesítésének pontos időpontját, még ha nem is folyamatos e számla és az eredeti számlát érvénytelenítő sztornó számla sorszámozása. [31]

56. Az alapügyben tehát a kérdést előterjesztő bíróságnak a szóban forgó visszlízing-szerződésben szereplő valamennyi információt figyelembe kell vennie annak vizsgálata érdekében, hogy teljesülnek-e a RED héalevonáshoz való jogának anyagi jogi feltételei. Ebben az összefüggésben hangsúlyozni kell, hogy a héalevonást kérelmező adóalanynak kell bizonyítania, hogy megfelel az igénybevételhez előírt feltételeknek. Az adóhatóságok tehát magától az adóalanytól követelhetik a kért levonás biztosításához általuk szükségesnek tartott igazolásokat. [32]

57. A jelen ügyben a Raiffeisen szerint a visszlízing-szerződést nem lehet „számlának” minősíteni, mivel a dokumentum nem tartalmazza az alkalmazott héamértéket és a termékértékesítés időpontját, vagyis két, a héairányelv 226. cikkében kifejezetten előírt adatot. Ebből azt a következtetést vonom le, hogy a visszlízing-szerződés ennélfogva valamennyi további kötelezően feltüntetendő adatot tartalmazta, és semmilyen elemzést nem igényelnek.

58. Egyrészt, ami az alkalmazott héamértéket illeti, kétségtelen, hogy a számla lényeges eleméről van szó, amelyet a héairányelv 226. cikkének 9. pontja ír elő. Mindazonáltal, mivel az alapeljárás felei között nem vitatott, hogy a fizetendő héa teljes összege, amelyet ezen irányelv 226. cikkének 10. pontja ír elő, szerepelt a visszlízing-szerződésben, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e héamértéket könnyen le lehetett volna-e vezetni a héa teljes összegének megállapítása érdekében végzett számításból vagy a szóban forgó szerződés valamely kikötéséből, amely azon alkalmazandó szabályozási keretre vonatkozóan tartalmaz hivatkozást, amelyben az alkalmazott héamérték szerepel.

59. Másrészt, ami a termékértékesítés időpontját illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 226. cikkének 7. pontja azt írja elő, hogy a számlán fel kell tüntetni többek között a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének dátumát. A Bíróság már kifejtette, hogy az említett számla tárgyát képező szolgáltatásnyújtás időpontja lehetővé teszi annak ellenőrzését, hogy az adóztatandó tényállás mikor valósul meg, és ennélfogva lehetővé teszi azon adóügyi rendelkezések meghatározását, amelyeket a dokumentum szerinti ügyletre az időbeli hatály szempontjából alkalmazni kell. [33] E tekintetben adott esetben meg kell bizonyosodni arról, hogy a szerződéshez csatolt dokumentumokban szerepel-e a szolgáltatás részletesebb bemutatása. [34]

60. A jelen ügyben először is azt kell megvizsgálni, hogy a visszlízing-szerződés alapján a hatóság megállapíthatta volna-e, hogy „termékértékesítésről” vagy „szolgáltatásnyújtásról” van szó, ezt követően pedig azt, hogy ugyanezen szerződés lehetővé teszi-e a teljesítés időpontjának meghatározását.

[31] 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, 45. pont és a rendelkező rész).

[32] Barlis ítélet (46. pont). Pontosítani kell, hogy a tagállamok hatáskörükben szankciókat írhatnak elő a héalevonási jog gyakorlására vonatkozó alaki jogi feltételek megsértése esetére. A héairányelv 273. cikke értelmében a tagállamok intézkedéseket fogadhatnak el az adó pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, feltéve hogy ezen intézkedések nem haladják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztetik a héa semlegességét (lásd: Barlis ítélet [47. pont]).

[33] Barlis ítélet (30. pont).

[34] Lásd ebben az értelemben: Barlis ítélet (34. pont).

61. Egyrészt, ami a visszlízing-ügylet minősítésének kérdését illeti, a Bíróság már kimondta, hogy amennyiben valamely ingatlanra vonatkozó lízingszerződés a tulajdonjognak e szerződés lejártakor a lízingbevevőre történő átruházását, vagy azt írja elő, hogy a lízingbevevő rendelkezik ezen ingatlan tulajdonjogának valamennyi alapvető részjogosítványával (ahogy a jelen ügyben láthatóan történt), mivel ezzel a lízingbevevőre ruházzák többek között az említett ingatlan tulajdonlásával járó összes kockázatot és hasznot, és mivel az esedékes részletek aktualizált értéke gyakorlatilag azonos a termék forgalmi értékével, az ügyletet tárgyi eszköz beszerzésének kell tekinteni. [35]

62. Másrészt, ami e termék értékesítésének időpontját illeti, megjegyzem, hogy a Bíróság pontosította, hogy a „termékértékesítés” fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzék, mintha annak tulajdonosa lenne. [36]

63. Jóllehet a nemzeti bíróság feladata annak az eseti alapon való, az ügy tényállásának függvényében történő meghatározása, hogy valamely dologra vonatkozó ügylet az e dolog felett tulajdonosként való rendelkezési jog átruházásának minősül-e, a Bíróság e tekintetben hasznos iránymutatásokat adhat e bíróság számára. [37]

64. Ezzel összefüggésben a Bíróság már megállapította, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló visszlízing- *(sale and lease back)* ügyleteket egyrészt a tulajdonjog adóalany (a jelen esetben a RED) részéről a pénzügyi intézményre (Raiffeisen) való átruházása, másrészt pedig a pénzintézet által az adóalany számára nyújtott ingatlanra vonatkozó pénzügyi lízing együttes és egyidejű biztosítása jellemzi. Meg kell tehát határozni, hogy az alapügy összefüggésében úgy kell-e tekinteni a tulajdonjog átruházását és az ingatlanra vonatkozó pénzügyi lízing biztosítását, mint amelyek elkülönülnek egymástól, vagy mint amelyek összekapcsolódnak egymással. [38]

65. E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy egységet képező ügyletnek tekinthető, amikor az adóalany két vagy több, az átlagos fogyasztó részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne. [39] Márpedig a nemzeti bíróság feladata annak az értékelése, hogy a szerződéses formától függetlenül az általa vizsgált ismérvek egységes ügylet fennállására utalnak-e. [40]

66. A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy az alapügyben szóban forgó visszlízing- *(sale and lease back)* ügyleteket a RED likviditásának a növelésére irányuló pénzügyi ügyletek alkotják, és hogy az alapügyben érintett ingatlan ez utóbbi adóalany birtokában maradt, aki azt adóköteles tevékenységének folytatása érdekében megszakítás nélkül és tartósan használta. E körülmények, úgy tűnik, arra utalnak – fenntartva a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat szükségességét –, hogy ezen ügyletek mindegyike egységes ügyletet képez, mivel az alapügyben érintett ingatlanra vonatkozó tulajdonjog alapítása elválaszthatatlan az ugyanezen ingatlanra vonatkozó pénzügyi lízingtől. [41]

[35] NLB Leasing ítélet (26–32. pont).

[36] Mydibel ítélet (34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[37] Lásd ebben az értelemben: NLB Leasing ítélet (25. pont); Mydibel ítélet (35. pont).

[38] Lásd ebben az értelemben: Mydibel ítélet (36. és 37. pont).

[39] Lásd: Mydibel ítélet (38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[40] Lásd: Mydibel ítélet (39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[41] Lásd ebben az értelemben: Mydibel ítélet (40. pont).

67. Következésképpen elképzelhető, hogy úgy lehet tekinteni, hogy a visszlízing-szerződés a jelen indítvány 66. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében az értékesítés időpontjához kapcsolódóan elegendő elemet tartalmazott.

68. A fenti megfontolásokra tekintettel ténylegesen elképzelhető, hogy az olyan visszlízing-szerződés, amely elegendő olyan elemet tartalmaz, amely lehetővé teszi az adóhatóságok számára a fizetendő adó megfizetésének és adott esetben a héalevonási jog fennállásának ellenőrzését, kivételesen a héairányelv értelmében vett „számlának” tekinthető.

V. Végkövetkeztetés

69. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság, Szlovénia) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 203. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az írásbeli szerződés kivételesen ezen irányelv értelmében vett számlának tekinthető akkor is, ha nem tartalmazza az említett irányelv XI. címének 3. fejezetében („Számlázás”) előírt összes adatot, ha e dokumentumban elegendő olyan elem szerepel, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára a fizetendő adó megfizetésének, illetve adott esetben a hozzáadottérték-adó levonásához való jog fennállásának ellenőrzését.