JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. július 8.[1]

C-156/20. sz. ügy

Zipvit Ltd
kontra
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(a Supreme Court of the United Kingdom [az Egyesült Királyság legfelsőbb bírósága] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adójogszabályok – Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – 168. cikk és a 178. cikk a) pontja – Az adólevonási jog keletkezése tévesen adómentesnek tekintett igénybe vett szolgáltatás esetén – A tévedés ellenére az árban foglalt hozzáadottérték-adó – Keletkezési időszak – Fizetendő vagy megfizetett héa – A számlával való rendelkezés mint anyagi jogi feltétel – Az adólevonás alaki feltételeitől való elhatárolás"

I. Bevezetés

1. Két vállalkozás – az adóhatóság álláspontjával összhangban – közösen, de az uniós jog szempontjából tévesen feltételezi, hogy egy szolgáltatás adómentes. Következésképpen csak héa nélküli árban állapodnak meg, ezt az árat számlázzák ki, és csak ezt az árat fizetik meg. A tévedés felfedezése után az adóhatóság – többek között az adminisztráció egyszerűsítése okából is – „lemond" az adónak a szolgáltatás nyújtójától történő utólagos beszedésről, mert a szolgáltatás igénybevevői közül sokan jogosultak lennének az előzetesen felszámított adó levonására. Adóügyi szempontból ez csak egy „zéró összegű játék" lenne rengeteg adminisztratív teherrel minden oldalon. Miután a szolgáltatás nyújtójának szintjén lejárt az elévülési idő, a szolgáltatás igénybevevője (jelen esetben a Zipvit) adólevonást érvényesít. Mivel azonban nincs olyan számla, amely külön feltüntetne bármiféle héát, az adóhatóság megtagadja ezt.

2. Ebben az összefüggésben két szempont késztette a nemzeti bíróságot arra, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesszen a Bíróság elé. Egyrészt a héairányelv 73., 78. és 90. cikkéből kitűnik, hogy a héaalap minden esetben tartalmaz mindent, amit az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója ténylegesen megkapott. Következésképpen ezen az alapon adólevonási joga keletkezhetett a Zipvitnek. Másrészt a Bíróság Vădan ítélete[2] alapján újból kétségek merültek fel a számla adólevonás szempontjából fennálló jelentőségével kapcsolatban. Így felmerül különösen a kérdés, hogy szükség van-e számlára az adólevonáshoz.

[1] Eredeti nyelv: német.

[2] 2018. november 21-i ítélet (C-664/16, EU:C:2018:933).

3. Az Egyesült Királyság legfelsőbb bíróságának ezért kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az adólevonás adóhatóság általi megtagadása. A Bizottság azonban más véleményen van, és a következőket fejti ki: „The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times."

4. Néha viszont a válasz csak egyszerűnek tűnik, valójában azonban egyáltalán nem bizonyul annyira egyszerűnek, amikor olyan megoldást keresünk, amely a héairányelv dogmatikáját, rendszerét és szövegét egyaránt figyelembe veszi. Az a körülmény, hogy az adólevonás nem feltételezi, hogy az adóalany bármit is fizetett, azt mutatja, hogy mindenesetre a Bizottság által javasolt indokolás nem lehet helyes. A Bíróság ítélkezési gyakorlata elismeri ezt az adólevonás területén érvényesülő úgynevezett eredményszemléletű adóztatás elvét,[3] amely immár az irányelvből is kitűnik. Ezért alapvetően nem bír jelentőséggel az adólevonás szempontjából, hogy a Zipvit nem fizetett-e ellenszolgáltatást (0), nettó összeget (100) fizetett-e, vagy bruttó ellenszolgáltatást (120) fizetett-e a másik szerződő félnek.

5. A Bíróságnak ezért a jelen ügyben más – nem éppen egyszerű – héajogi alapkérdésekkel kell foglalkoznia. Így felmerül a kérdés, hogy az ár minden esetben tartalmazza-e a héát, ha az ügylet (objektíve) héaköteles, még ha a szerződő felek és az adóhatóság (szubjektíve) adómentes ügyletből indulnak is ki. Ha ez a helyzet, akkor a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője kérheti-e, hogy mentesítsék az árban már benne foglalt héa alól, annak ellenére, hogy az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója (tévesen) nem számította be azt az ellenértékbe, és ezért a vevőre vagy a szolgáltatás igénybevevőjére sem hárította át azt? Az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója által konkrétan fizetendő héát (a jelen esetben az elévülés miatt már nem áll fenn héafizetési kötelezettség) vagy az elvontan (azaz törvény, a jelen esetben mindenesetre az uniós jog alapján) tulajdonképpen fizetendő héát jelenti-e a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerint „fizetendő" héa?

6. Mivel az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója természetesen nem állít ki héát feltüntető számlát, ha tévesen feltételezi, hogy termékértékesítése vagy szolgáltatásnyújtása adómentes, a jelen ügyben ismét[4] döntő jelentőséghez jut a számla héajogi funkciója a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője általi adólevonás szempontjából. A fent felvetett kérdésektől függetlenül ugyanis csak akkor lenne lehetőség adólevonásra, ha az adólevonásnak nem lenne feltétele a héát külön feltüntető számlával való rendelkezés.

[3] Lásd például: 2012. február 16-i Eon Aset Menidjmunt ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 63. pont).

[4] A jelen ügy szorosan kapcsolódik a Wilo Salmson France ügyben (C-80/20) azzal kapcsolatban felvetett kérdéshez, hogy mi a funkciója a héát külön feltüntető számlának a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője, illetve a számla befogadója általi adólevonás szempontjából. Lásd ezzel kapcsolatban: a Wilo Salmson France ügyre vonatkozó indítványom (C-80/20, EU:C:2021:326).

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

7. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv[5] (a továbbiakban: héairányelv) 63. cikke szabályozza az adóztatandó tényállás megvalósulását és az adófizetési kötelezettség keletkezését:

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

8. A héairányelv 73. cikke az adóalapra vonatkozik:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

9. A héairányelv 78. cikke ismerteti az adóalap alkotóelemeit:

„Az adóalap részét képezik a következő tényezők:

a) adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a héát; […]”

10. A héairányelv 90. cikke előírja az adóalap utólagos módosítását és a szolgáltatót érintő jogkövetkezményeket:

„(1) Elállás, a teljesítés meghiúsulása [helyesen: Megszűnés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

(2) A tagállamok a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek az (1) bekezdéstől.”

11. A héairányelv 93. cikkének első mondata az adómértéknek a megállapított adóalapra történő alkalmazására vonatkozik, és a következőképpen szól:

„Az adóztatandó ügyletekre azon adómértéket kell alkalmazni, amely az adóztatandó tényállás megvalósulásának időpontjában érvényes.”

[5] A 2006. november 28-i tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) a vitatott években (2007 és 2010 márciusa között) hatályos – e tekintetben legutóbb a 2010. március 16-i 2010/23/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 72., 1. o.) módosított – változata. Bár a 2006-os vitatott év tekintetében még a korábbi jogszabályt (a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet [HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.]) kell alkalmazni, annak – a jelen ügyben releváns – rendelkezései tartalmi szempontból alapvetően azonosak voltak.

12. Az általános adómérték tekintetében a héairányelv 96. cikke a következőket írja elő:

„A tagállamok egy általános héamértéket alkalmaznak, amelyet minden egyes tagállam az adóalap százalékában határoz meg, és amely azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.”

13. A héairányelv 167. cikke az adólevonási jog keletkezésére vonatkozik. E cikk a következőképpen szól:

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

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

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

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

15. A héairányelv 178. cikke viszont az adólevonási jog gyakorlását szabályozza:

„Az adóalanynak 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; […]

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

16. A héairányelv 203. cikke biztosítja a számlán feltüntetett és a megfizetendő héa közötti párhuzamot. E cikk a következőképpen szól:

„A héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán.”

17. A héairányelv 226. cikke meghatározza a számlák szükséges tartalmát:

„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: […]

8. az adó alapja adómértékenként vagy adómentességenként, a héa nélküli egységár, valamint az esetleges levonások, árengedmények vagy visszatérítések, ha az egységár ezeket nem tartalmazza;

9. az alkalmazott héaadómérték;

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

B. Az Egyesült Királyság joga

18. Az Egyesült Királyság a Value Added Tax Act 1994-gyel (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: héatörvény) ültette át a héairányelvet és az azt megelőző jogszabályt.

III. Az alapjogvita

19. A Zipvit Ltd társaság (a továbbiakban: felperes) csomagküldő kereskedés keretében vitaminokat és ásványi anyagokat értékesít. A Royal Mail 2006. január 1. és 2010. március 31. között egyedileg megtárgyalt szerződések alapján számos postai szolgáltatást nyújtott a felperes részére.

20. A Royal Mail az Egyesült Királyság állami postai szolgálata. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy a tagállamok mentesítik „az állami postai szolgáltató által nyújtott szolgáltatások[at] és az ezeket kiegészítő szolgáltatások[at] és termékértékesítések[et], kivéve a személyszállítást és a távközlési szolgáltatásokat”. A jogalkotó és az adóhatóság e rendelkezést az átültetése során úgy értelmezte, hogy annak hatálya a Royal Mail által nyújtott valamennyi postai szolgáltatásra kiterjed. Az irányelvet átültető nemzeti szabályozás, a héatörvény ilyen értelmű rendelkezést tartalmazott (a 9. melléklet 3. csoportjának 1. pontja), és az adóhatóság ugyanilyen értelmű útmutatót adott ki.

21. Azon szerződés értelmében, amelynek alapján a Royal Mail a szolgáltatásokat nyújtotta, a felperes által fizetendőként meghatározott postaköltségek nem tartalmaznak héát, a felperes „köteles a postaköltséget esetlegesen terhelő héát és más költségeket a megfelelő mértékben megfizetni”, és „a héát [a szolgáltatások kereskedelmi ára] alapján kell megállapítani és megfizetni”. Mivel tehát a szolgáltatások nyújtása után héát kellett fizetni, a szerződés alapján a felperes által fizetendő teljes ár a kereskedelmi ár héával növelt összegének felelt meg.

22. A nemzeti szabályozás és útmutató, valamint a szolgáltatások héamentességével kapcsolatos szokványos tévedés alapján azonban a Royal Mail által a szolgáltatások tekintetében a felperes részére kiállított számlákon az „E” (adómentes) megjelölés szerepelt, e számlák nem tartalmaztak fizetendő héaösszeget, és a Royal Mail ezekben a számlákban kizárólag a szolgáltatások kereskedelmi árát számította fel. A felperes szabályszerűen megfizette a számlákon szereplő összegeket a Royal Mail részére. A szolgáltatások igénybevételének időpontjában a felperes nem kérte az e szolgáltatások után előzetesen megfizetett héa visszatérítését.

23. Mivel a Royal Mail úgy értelmezte, hogy a szolgáltatások adómentesek, és mivel a számláiban nem számított fel héát, a szolgáltatások nyújtása után semmilyen héaösszeget nem vallott be az adóhatóságnak (Her Majesty’s Revenue and Customs Commissioners, a továbbiakban: adóhatóság), és semmilyen héaösszeget nem fizetett meg az adóhatóság részére. Az adóhatóság ugyanebben a tévedésben volt, illetve hozzájárult a felek tévedéséhez azáltal, hogy ugyanilyen értelmű megállapításokat tartalmazó Tax Guidance-et (adózási útmutató) adott ki. Következésképpen a héa megfizetésére sem kötelezte a Royal Mailt.

24. Ez így zajlott több éven keresztül, egészen a Bíróság 2009. április 23-i TNT Post UK ítéletéig (C-357/07, EU:C:2009:248), amelyben a Bíróság megállapította, hogy a postai szolgáltatások adómentessége kizárólag olyan szolgáltatásnyújtásokra alkalmazandó, amelyeket az állami postai szolgáltatók e minőségükben nyújtanak, és az nem alkalmazandó az olyan szolgáltatásnyújtásokra, amelyeknek a feltételeit egyedi szerződésekben határozták meg.

25. A héairányelvnek a Bíróság által követett ezen értelmezése alapján a jelen ügy tárgyát képező szolgáltatásokra a tényállás megvalósulásának időszakában általános adómértéket kellett volna alkalmazni. A Royal Mailnek fel kellett volna számítani a felperessel szemben a szolgáltatások nyújtásáért fizetendő teljes árat, vagyis az alkalmazandó mértékben felszámított héával növelt kereskedelmi árat, és a héát be kellett volna vallania, és meg kellett volna fizetnie az adóhatóság részére.

26. A felperes a TNT Post UK ítélet alapján követeléseket támasztott a szolgáltatások után előzetesen felszámított héa levonása céljából. E követeléseket azon az alapon határozta meg, hogy a szolgáltatások nyújtásáért ténylegesen kifizetett ár héát tartalmazott. A felperes kérelme szerint a szóban forgó szolgáltatásnyújtások után előzetesen felszámított héa 415 746 font sterling (GBP) (hozzávetőleg 480 000 euró) kamatokkal növelt összegének felel meg. A jelen eljárás próbapernek minősül a Royal Mail olyan szolgáltatásnyújtásaival kapcsolatban, amelyeket tévesen szintén adómentesként kezeltek. A kérdést előterjesztő bíróság szerint az adóhatósággal szemben támasztott követelések összértéke 500 millió GBP és 1 milliárd GBP (hozzávetőleg 575 millió euró és 1,15 milliárd euró) közé tehető.

27. Az adóhatóság elutasította a felperes követeléseit. Az elutasítás alapját az képezte, hogy a felperes a szerződés alapján köteles volt a szolgáltatások kereskedelmi árához kapcsolódó héát megfizetni, azonban vele szemben nem számítottak fel héát a szolgáltatásokról kiállított számlákban, így nem fizette meg a héát.

28. Időközben az adóhatóság kérdéseket intézett a Royal Mailhez annak megállapítása céljából, hogy annak pontosan melyik szolgáltatását érinti a TNT Post UK ítélet. 2010 júliusában a Royal Mailnek a szolgáltatások nyújtása tekintetében a részére megfizetendő teljes ár fennmaradó részének (vagyis a szóban forgó szolgáltatásnyújtás után járó, a szolgáltatások kereskedelmi ára alapján megállapított héának megfelelő összeg) megfizetésére vonatkozó, szerződésen alapuló követelése vonatkozásában még nem telt el a Limitation Act 1980 (az elévülésről szóló 1980. évi törvény) 5. cikkében meghatározott, hatéves nemzeti elévülési idő. A Royal Mail számára azonban költséges és adminisztráció szempontjából terhes lett volna a TNT Post UK ítélettel érintett összes releváns ügyfelével (köztük a felperessel) szemben követelést érvényesíteni, és nem fűződött üzleti érdeke ehhez, így nem érvényesítette e követeléseket.

29. Akkoriban még a héatörvény 73. cikkének (6) bekezdésében és 77. cikkének (1) bekezdésében meghatározott adójogi elévülési idők is folytak. Az adóhatóság azonban úgy vélte, hogy nem állapíthat meg adót, mivel a nemzeti jog úgy rendelkezett, hogy a szolgáltatásnyújtás adómentes, ráadásul a Royal Mail számára a felperes nem fizette meg a szolgáltatásnyújtások után fizetendő héát. Ezenfelül az adóhatóság úgy vélte, hogy a Royal Mailben jogos bizalmat keltett a tekintetben, hogy nem köteles e szolgáltatások tekintetében héát beszedni, így a Royal Mail a szolgáltatások után héát megállapító határozat meghozatalára irányuló bárminemű kísérlettel szemben valószínűleg eredményesen védekezhetett volna.

30. A felperes az adóhatóság felülvizsgálat keretében hozott határozatával szemben keresetet terjesztett a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) elé. Ebben az időpontban a nyújtott szolgáltatások nagyobb részét illetően már elévült a Royal Mailnek a szolgáltatások nyújtásáért megfizetendő teljes ár fennmaradó részének megfizetésére vonatkozó, a felperessel szemben fennálló követelése. Ezenfelül az adóhatóság is már nagyrészt, ha nem is teljes mértékben kifutott az adómegállapítási határozat Royal Maillel szemben történő meghozatalára rendelkezésre álló időből.

31. A First-tier Tribunal (elsőfokú bíróság) elutasította a keresetet. Megállapította, hogy az adóhatóság nem érvényesíthet adókövetelést a Royal Maillel szemben. A Royal Mail nem állított ki olyan számlát, amelyen a fizetendő héát feltüntették volna. Ezenkívül az adóhatóság nem állapított meg héafizetési kötelezettséget a Royal Mail terhére. Ilyen körülmények között a héairányelv 168. cikkének a) pontja értelmében a szolgáltatások nyújtása után „fizetendő vagy megfizetett” héa nem merült fel a Royal Mailnél.

32. Ezen túlmenően, mivel a felperes nem rendelkezett a szolgáltatások nyújtásáról kiállított olyan érvényes, héát tartalmazó számlával, amelyen vele szemben felszámított héa szerepelt volna, a szóban forgó héát nem vonhatta le előzetesen felszámított adóként. A szolgáltatások után elméletileg előzetesen felszámított héa felperes részére történő visszatérítése meg nem érdemelt, váratlan nyereséget jelentene a felperes számára. Ez gazdasági szempontból azt jelentené, hogy a felperes a szolgáltatásokat a valós üzleti értéküknél lényegesen alacsonyabb áron vette volna igénybe. A felperes jogorvoslati kérelmet terjesztett elő. Az Upper Tribunal (Tax Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) elutasította a jogorvoslati kérelmet.

33. A felperes Court of Appeal (fellebbviteli bíróság, Egyesült Királyság) elé terjesztett jogorvoslati kérelme szintén eredménytelen maradt. A Court of Appeal (fellebbviteli bíróság) a Bíróság ítélkezési gyakorlatának áttekintését követően megállapította, hogy a szolgáltatások után előzetesen felszámított héa levonásához való jog felperes általi gyakorlásának szükséges előfeltételét képezi, hogy a felperes képes legyen a héairányelv 226. cikke 9. és 10. pontjának megfelelő olyan, héát tartalmazó számlát bemutatni, amely bizonyítja, hogy a szolgáltatások nyújtása után héát számítottak fel. A Court of Appeal (fellebbviteli bíróság) úgy ítélte meg, hogy a számlával kapcsolatos kérdés *acte clair*. A felperes ezt követően felülvizsgálati kérelmet terjesztett a kérdést előterjesztő bíróság elé.

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

34. 2020. április 1-jei határozatával a felülvizsgálati kérelmet tárgyaló Supreme Court of the United Kingdom (az Egyesült Királyság legfelsőbb bírósága) előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Amennyiben i. valamely adóhatóság, az eladó vagy szolgáltató és az adóalany gazdasági szereplő tévesen értelmezi az uniós héaszabályozást, és héamentesként kezel olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyre az általános adómértéket kell alkalmazni, ii. az eladó vagy szolgáltató és a gazdasági szereplő közötti szerződés értelmében a termék vagy szolgáltatás ára nem tartalmazott héát, azzal, hogy az esetlegesen fizetendő héa költségét a gazdasági szereplő köteles viselni, iii. az eladó vagy szolgáltató egyáltalán nem követeli és már nem is követelheti a gazdasági szereplőtől a kiegészítő héa megfizetését, és iv. az adóhatóság nem vagy (az elévülés miatt) már nem követelheti az eladótól vagy szolgáltatótól azt a héát, amelyet meg kellett volna fizetni, [a héairányelvből] következik-e,

hogy a ténylegesen megfizetett ár a nettó adóalap és az arra felszámított héa összegének felel meg, következésképpen a gazdasági szereplő az előzetesen felszámított adót [a héairányelv] 168. cikkének a) pontja alapján levonhatja a szóban forgó termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után ténylegesen »megfizetett« héaként?

2) Másodlagosan, a gazdasági szereplő ilyen körülmények között [a héairányelv] 168. cikkének a) pontja alapján levonhatja-e az előzetesen felszámított adót a szóban forgó termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után »fizetendő« héaként?

3) Amennyiben valamely adóhatóság, az eladó vagy szolgáltató és az adóalany gazdasági szereplő tévesen értelmezi az uniós héaszabályozást, és héamentesként kezel olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyre az általános adómértéket kell alkalmazni, aminek következtében a gazdasági szereplő a részére értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás tekintetében nem tud az adóhatóság részére [a héairányelv] 226. cikke 9. és 10. pontjának megfelelő, héát tartalmazó számlát bemutatni, jogosult-e a gazdasági szereplő [a héairányelv] 168. cikkének a) pontja alapján levonni az előzetesen felszámított adót?

4) Az 1–3. kérdés megválaszolása szempontjából:

   a) fontos-e annak vizsgálata, hogy az eladó vagy szolgáltató a nemzeti jog vagy az uniós jog alapján védekezhet-e a bizalomvédelemre vagy más jogalapra hivatkozva az adóhatóság arra való törekvésével szemben, hogy olyan adómegállapítási határozatot hozzon, amelyben őt a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhelő héának megfelelő összeg elszámolására kötelezi?

   b) releváns-e, hogy az adóhatósággal és az eladóval vagy szolgáltatóval párhuzamosan a gazdasági szereplő ugyanakkor tudta meg, hogy a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás valójában nem adómentes, vagy erről ugyanolyan módon értesülhetett volna, és felkínálhatta volna a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő (a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kereskedelmi ára alapján megállapított) héa megfizetését, hogy azt ezt követően az eladó vagy szolgáltató az adóhatóság részére megfizesse, azonban ezt elmulasztotta?”

35. A Bíróság előtti eljárásban a felperes, az Egyesült Királyság, a Spanyol Királyság, a Cseh Köztársaság, a Görög Köztársaság, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

V. A jogkérdésről

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések értelmezéséről

36. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem arra az egyáltalán nem ritka esetre vonatkozik, amikor csak az adóügyi bíróságok vagy – mint jelen esetben – a Bíróság ítélkezési gyakorlatából derül ki, hogy bizonyos ügyletekkel (jelen esetben bizonyos postai szolgáltatásokkal) való adóügyi bánásmód éveken át helytelen volt. A jelen esetben az Egyesült Királyságban tágabban értelmezték egy adómentességet előíró rendelkezés hatályát annál, mint ahogyan azt az uniós jog a Bíróság értelmezése szerint lehetővé teszi.

37. Ha ez az (új) ítélkezési gyakorlat magasabb állami adókövetelést eredményez, az adóhatóság az objektív jogi helyzetre hivatkozva általában megpróbálja utólag megállapítani a megfelelő héát a terméket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó vállalkozás által a múltban már teljesített ügyletek tekintetében is. Ez már önmagában felveti azt a kérdést, hogy egy közvetett fogyasztási adó esetében, amelynek tekintetében a terméket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó vállalkozás csak adóbeszedőként jár el az államkincstár érdekében,[6] valóban megkövetelhető-e egy vállalkozástól, hogy megjósolja ezt az ítélkezési gyakorlatot. Különösen azt kell szem előtt tartani, hogy az államkincstár érdekében eljáró adóbeszedő nem köteles az államnál jobban ismerni az adójogot, és ezért a vonatkozó közigazgatási rendelkezésekre is támaszkodhat. Különösen kényessé válik a helyzet, ha – mint a jelen esetben – az adóhatóság maga is ugyanabban a tévedésben volt, mint az adóalany (jelen esetben a Royal Mail), és nyilvánvaló, hogy a nemzeti jogalkotó is adómentesnek tekintette a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást.

38. Az előterjesztett kérdések mindazonáltal az érem másik oldalát, azaz az előzetesen felszámított adónak a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője általi levonását érintik. Ha a kapott szolgáltatásokat adómentesnek kell tekinteni, akkor a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője nem jogosult az előzetesen felszámított adó levonására. Ha azonban az ítélkezési gyakorlat alapján kiderül, hogy az ügylet (objektíven tekintve) ténylegesen adóköteles volt, akkor főszabály szerint szóba jöhet az előzetesen felszámított adó levonása.

39. Az adómértékkel kapcsolatos tévedés esetén a terméket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó vállalkozás – amennyiben erre a polgári jog alapján lehetősége van – általában megemeli az árat a megfelelő héával, és ennek megfelelő (magasabb összegű) számlát állít ki a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője részére. A vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője kifizeti ezt a számlát, majd azzal az adólevonás keretében semlegesítheti a többlethéaterhet.

40. A jelen esetben azonban más utat választottak, ami kérdéseinek előzetes döntéshozatalra történő utalására indította a kérdést előterjesztő bíróságot. A szolgáltatás igénybevevőjének ugyanis nem kellett kiegészítő héát fizetnie, mivel a szolgáltatás nyújtója nem emelte meg árát a héával. A szolgáltatás nyújtója lemondhatott erről, mert az adóhatóság a fent említett okokból maga is lemondott az utólagos adómegállapításról, illetve mert a szolgáltatásnyújtás a nemzeti jog szerint adómentes volt.

41. Mivel azonban a szolgáltatásnyújtás az uniós jog szerint objektíve adóköteles volt, és a felperes egy bizonyos árat fizetett, úgy véli, hogy ez az ár objektíve tartalmazta az uniós jog alapján fizetendő héát is. Ezt a „fizetendő héát” a héairányelv 168. cikkének a) pontja alapján semlegesítheti még akkor is, ha a Royal Mail annak megállapítása hiányában soha nem fizette meg az adóhitelezőnek ezt a „fizetendő adót”. A Royal Mail által fizetendő héát feltüntető, a héairányelv 178. cikkének a) pontja alapján voltaképpen szükséges számlára ellenben nincs szükség, mivel maga a Bíróság is csak alaki kritériumnak tekintette a számlát.

42. Ha ez így lenne, akkor a Royal Mail szolgáltatásainak valamennyi adólevonásra jogosult igénybevevőjénél úgynevezett „rendkívüli bevétel” keletkezne. A szolgáltatások említett igénybevevői ugyanis egészen addig, amíg a Bíróság nem döntött az adómentességet előíró rendelkezés hatályáról, abból indultak ki, hogy nem vonhatják le az előzetesen felszámított adót. Ez a váratlan adólevonás a héabevétel terhére tehát olcsóbbá teszi az igénybe vett

[6] Lásd ezzel kapcsolatban csupán: 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. pont); 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont); 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont).

szolgáltatásokat, így növelve a szolgáltatások igénybevevőinek (köztük a felperes) haszonkulcsát. A kérdést előterjesztő bíróság szerint összesen körülbelül 575 millió és 1,15 milliárd euró közötti összegről (jelen esetben 480 000 euróról) van szó.

43. Ezért a kérdést előterjesztő bíróság az 1. és 2. kérdésével, amelyek együtt vizsgálhatók, azt kérdezi, hogy ilyen közös tévedés esetén és a ténylegesen fizetendő héa utólagos kiszámításának hiányában lehet-e egyáltalán a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerinti „fizetendő vagy megfizetett" héáról beszélni, amelyet a szolgáltatás igénybevevője semlegesíthet az előzetesen felszámított adó levonásával. Ez az alapvető adólevonásra vonatkozik (C. pont).

44. A harmadik kérdés az adólevonás végrehajtására és így az összegszerű adólevonására vonatkozik, ha a fent említett közös tévedés miatt a szolgáltatás igénybevevője nem rendelkezik olyan számlával, amely külön feltünteti a ténylegesen fizetendő héát (B. pont). A kérdést előterjesztő bíróság negyedik kérdése a közös tévedés bizonyos részleteire és a helyzet orvoslásának egyéb olyan alternatíváira vonatkozik, amelyek esetében nem keletkezne rendkívüli bevétel. E kérdéssel a többi kérdés körében foglalkozom.

45. Mivel az 1. és 2. kérdésre tulajdonképpen csak akkor kell választ adni, ha a 3. kérdésre adott válaszból az következik, hogy az előzetesen felszámított adó a héát külön feltüntető számla nélkül is levonható, először a harmadik kérdésre válaszolok. E kérdés az adólevonás érvényesítésére és annak kérdésére vonatkozik, hogy a héairányelv 178. cikkének a) pontjában előírt *számlával való rendelkezés* feltételét képezi-e az adólevonásnak – ahogyan ezt a Bíróság a Volkswagen ítéletben [7] és a Biosafe ítéletben [8] (B.2. pont) megállapította –, vagy ez a feltétel elavulttá vált a Bíróság Vădan ítéletben [9] hozott döntése alapján (erről lásd a B.3. pontot).

B. A számla adólevonás szempontjából fennálló jelentőségéről (az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés)

1. Előzetes megjegyzések

46. Azon kérdés értékelésének kiindulópontja, hogy szükség van-e az adólevonáshoz a héát külön feltüntető számlára, a héairányelv 167. cikke. E rendelkezés értelmében a (vevő vagy a szolgáltatás igénybevevőjének) adólevonási joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége (tehát az eladó vagy a szolgáltatás nyújtójának adófizetési kötelezettsége – a héairányelv 63. cikke) keletkezik. Ez nem feltételez számlát.

47. Míg a héairányelv 167. cikke főszabály szerint az eladó vagy a szolgáltatás nyújtójának adófizetési kötelezettsége és a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevőjének adólevonási joga közötti időbeli párhuzam megteremtésére irányul, addig a héairányelv 178. cikke módosítja ezt a főszabályt. Az adólevonás eredményes érvényesítésének ugyanis ez alapján nemcsak az a feltétele, hogy az eladónak vagy a szolgáltatás nyújtójának adófizetési kötelezettsége keletkezzen, hanem az is, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője *számlával rendelkezzen*. E számlán ezenkívül bizonyos adatokat is fel kell tüntetni (lásd a héairányelv 226. cikkét).

[7] 2018. március 21-i ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204).

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

[9] 2018. november 21-i ítélet (C-664/16, EU:C:2018:933).

48. Az adólevonási jog a héairányelv 167. cikkével és 63. cikkével összhangban adott esetben már a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésekor gyakorolható. Ebben az esetben kizárólag az bír jelentőséggel, hogy a közös tévedés ellenére tartalmazta-e a héát a megfizetett ár (erről lásd a C.3. pontot), vagy az a héairányelv 178. cikke alapján az áthárított héaösszeget feltüntető megfelelő számlával való rendelkezéstől is függ.

49. A második megközelítést tartom helyesnek. Alaposan megvizsgálva csak ez az álláspont egyeztethető össze a Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlatával is. E tekintetben mindenekelőtt meg kell különböztetni egymástól az adólevonási jog *alapvető* keletkezését és az adólevonási jog *összegszerű* keletkezését.

50. Ha alaposabban megvizsgáljuk a Bíróság ítélkezési gyakorlatát, akkor megállapíthatjuk, hogy mindeddig főleg az előzetesen felszámított adó levonásához való jog *alapvető* keletkezésével foglalkozott. Ezen ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonási jog, ebből következően a visszatérítéséhez való 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.[10] A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonására vagy visszatérítésére sor kerüljön, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még akkor is, ha az adóalany bizonyos alaki követelményeknek nem tett eleget.[11] Kivétel áll fenn akkor, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal a hatással járna, hogy nem lehet bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést.[12]

51. A héairányelv 168. cikkének a) pontja – amely a szolgáltatás igénybevevője általi adólevonást illetően „a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő […] szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát” veszi alapul – rávilágít e tekintetben az adólevonás értelmére és céljára. A héa fogyasztásiadó-jellege[13] és a közvetett adóztatási módszer miatt az adólevonásra jogosult vevőt vagy a szolgáltatás igénybevevőjét az adólevonás révén mentesíteni kell az ár részeként rá hárított – egy másik fél (az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója– jelen esetben a Royal Mail) által megfizetendő – héa terhe alól.

52. Ezt az elgondolást komolyan véve az árnak a felperes általi tényleges megfizetését kell alapul venni. A felperest ugyanis csak ebben az esetben terheli (közvetetten) ténylegesen is héa. A héairányelv 167a. cikkében foglalt szabályozás azonban azt mutatja, hogy a jogalkotó már a fizetés előtt is lehetővé teszi az adólevonást. Ez a rendelkezés lehetővé teszi az adólevonásnak a

[10] 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 46. pont); 2020. november 18-i Bizottság kontra Németország (héa-visszatérítés – számlák) ítélet (C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 79. pont); 2019. május 2-i Sea Chefs Cruise Services ítélet (C-133/18, EU:C:2019:354, 36. pont); 2018. március 21-i Volkswagen ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204, 39. pont).

[11] 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47. pont); 2020. november 18-i Bizottság kontra Németország (héa-visszatérítés – számlák) ítélet (C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 80. pont); 2017. október 19-i Paper Consult ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775, 41. pont); 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 45. pont); 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. pont); 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 58. pont); 2010. szeptember 30-i Uszodaépítő ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569, 39. pont); 2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 42. pont); 2008. május 8-i Ecotrade ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 63. pont).

[12] 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 48. pont); 2020. november 18-i Bizottság kontra Németország (héa-visszatérítés – számlák) ítélet (C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 81. pont); 2017. október 19-i Paper Consult ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[13] Lásd: 2019. április 10-i PSM „K” ítélet (C-214/18, EU:C:2019:301, 40. pont); 2017. május 18-i Latvijas Dzelzceļš ítélet (C-154/16, EU:C:2017:392, 69. pont); 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont).

fizetés időpontjára való korlátozását, még ha az adófizetési kötelezettség csak az ár összegének átvételekor keletkezik is. Ennek csak akkor van értelme, ha a többi esetben már az ár megfizetése előtt levonható az adó.

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

2. Az adólevonási jog összegszerű keletkezése

54. Ez az eredmény azonban semmit sem árul el az *összegszerű* adólevonásról. E tekintetben a héairányelv 178. cikkének a) pontjában foglalt szabályozás döntő jelentőséggel bír.

55. A termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítése ugyanis önmagában még semmit sem árul el arról, hogy milyen mértékben terheli a vevőt vagy a szolgáltatás igénybevevőjét az árba beleszámított héa. Erre azonban szükség van az adólevonási jog gyakorlásához. Ez teljesen egyértelművé válik a jelen ügyben szereplőhöz hasonló olyan esetekben, amelyekben a felek közösen tévedtek az ügylet adómentességét illetően. A szerződéses megállapodás szerint a Royal Mail és a felperes úgy vélte, hogy a megállapodás szerinti ár nem tartalmaz héát. Ha mégis felmerülne héa, akkor azt a szerződéses megállapodás szerint a felperesnek kell viselnie. Erre soha nem került sor, jóllehet a szolgáltatásnyújtást kétségtelenül teljesítették. A szolgáltatásnyújtás teljesítése tehát önmagában semmit sem árul el arról, hogy terheli-e héa a felperest.

56. Ezért logikus, hogy a jogalkotó nemcsak a teljesítéshez köti az adólevonási jog gyakorlását, hanem a héairányelv 178. cikkének a) pontjában azt is megköveteli, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője „számlával [rendelkezzen]”. [14]

57. A számlával való rendelkezés követelménye arra is szolgál, hogy érvényre juttassa a héajogban meghonosodott adósemlegesség elvét. Az adósemlegesség elve a héa fogyasztásiadó-jellegből eredő alapvető elvét [15] képezi. Ez az elv többek között magában foglalja, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást főszabály szerint mentesíteni kell a héateher alól, [16] amennyiben a vállalkozási tevékenység célja (főszabály szerint) adóköteles tevékenység folytatása. [17]

58. A mentesítés gondolatából [18] az következik, hogy csak akkor jöhet szóba adólevonás, ha a vevőt vagy a szolgáltatás igénybevevőjét egyáltalán terheli héa. [19] A teher azonban még nem az ügylettel, hanem végső soron csupán az ellenérték megfizetésével keletkezik (lásd erről a fenti 52. és 55. pontot). A héairányelv 178. cikkének a) pontjában foglalt szabályozás mögött nyilvánvalóan az

[14] Lásd hasonlóképpen: Campos Sánchez-Bordona főtanácsnok Volkswagen ügyre vonatkozó indítványa (C-533/16, EU:C:2017:823, 60. pont).

[15] 2014. március 13-i Malburg ítéletében (C-204/13, EU:C:2014:147, 43. pont) a Bíróság értelmezési elvről beszél.

[16] 2008. március 13-i Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. pont); 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. pont).

[17] 2014. március 13-i Malburg ítélet (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont); 2005. december 15-i Centralan Property ítélet (C-63/04, EU:C:2005:773, 51. pont); 2005. április 21-i HE ítélet (C-25/03, EU:C:2005:241, 57. pont); a Centralan Property ügyre vonatkozó indítványom (C-63/04, EU:C:2005:185, 25. pont).

[18] Hasonlóan már: a Wilo Salmson France ügyre vonatkozó indítványom (C-80/20, EU:C:2021:326, 59. és azt követő pontok); a Biosafe – Indústria de Reciclagens ügyre vonatkozó indítványom (C-8/17, EU:C:2017:927, 44. és azt követő pontok).

[19] Ugyanígy: Campos Sánchez-Bordona főtanácsnok Volkswagen ügyre vonatkozó indítványa (C-533/16, EU:C:2017:823, 64. pont).

az elgondolás áll, hogy az ellenérték megfizetésére rendszerint közeli időben kerül sor, ha megfelelő számla áll rendelkezésre. Ez esetben már ebben az időpontban vélelmezhető a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevőjének időben közeli terhe.

59. Mindez egyértelműbb a Bíróság korábbi ítélkezési gyakorlatában, amelyben még előadta,[20] hogy a levonási jog azonnali gyakorlása azt jelenti, hogy főszabály szerint az adóalanyok valamilyen számla vagy ezzel egyenértékűnek tekintett irat átvétele előtt semmilyen kifizetést nem teljesítenek, és ezért nem fizetik meg az általuk megfizetendő héát, és hogy ezért nem állapítható meg korábban, hogy az adott ügylet héaköteles.

60. Az ugyanis, hogy a vevőt vagy a szolgáltatás igénybevevőjét mennyiben terheli (vagy fogja terhelni) héa, – ahogyan azt Spanyolország, a Cseh Köztársaság és az Egyesült Királyság is helyesen kifejti – csak abból derül ki, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője által fizetendő ellenértékbe beszámítják a megfelelő héát. Az ellenértékbe való héabeszámítás mértéke azonban csak az annak alapjául szolgáló jogviszonyból és *annak megvalósításának elszámolásából* derül ki. A jogügylet megvalósításának elszámolására megfelelő számla megküldésével kerül sor, amelyben az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója bemutatja a számítását.

61. Egy olyan tömeges eljárásban, mint a héa kivetése, csak a fizetendő héának az árban a vevőre vagy a szolgáltatás igénybevevőjére történő áthárításának bemutatása biztosítja, hogy az utóbbi tudja – és az adóhatóság ellenőrizhesse –, hogy az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója szerint milyen mértékben terheli héa. A vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője ezáltal azt is tudja, hogy mikortól és milyen mértékben semlegesítheti újra ezt a héát az adólevonási jog segítségével.

62. Ha – mint a jelen esetben – mindkét fél és az adóhatóság tévesen egyaránt azt feltételezte, hogy az ügylet adómentes, akkor – amint azt a felperes kivételével az eljárás valamennyi résztvevője helyesen hangsúlyozza – a megállapodás szerinti ellenértékkel nem kerül sor héának az eladóról vagy a szolgáltatás nyújtójáról a vevőre vagy a szolgáltatás igénybevevőjére történő *áthárítására*. Az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója ezért nem is tüntetett fel héát a számlán. Ha a tévedés felfedezése után a felek a szerződés módosítása mellett döntenek, és a hiányzó héát beleszámítják az árba, akkor ez a megfelelő számlán is megjelenik, amelynek segítségével a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője aztán adólevonást is érvényesíthet. Ennek megfelelően a Royal Mail a héairányelv 203. cikke alapján legkésőbb a számla kiállításával kötelessé is válna az utólag feltüntetett héa megfizetésére.[21] Ezzel helyreállna az előzetesen felszámított adó és az adófizetési kötelezettség közötti – a héairányelv 178. cikkének a) pontja által megteremteni kívánt – párhuzam.

63. A héairányelv 178. cikkének a) pontjában megkövetelt, számlával való rendelkezés a héairányelvnek megfelelően végeredményben éppen azt szolgálja, hogy a héaterhet az (adó megfizetésére köteles) eladóról vagy a szolgáltatás nyújtójáról valamennyi fél (köztük az adóhatóság) számára nyomon követhető módon a vevőre vagy a szolgáltatás igénybevevőjére hárítsák át (aki e terhet az ár részeként viseli). A vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője csak így képes megállapítani, hogy az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója szerint milyen mértékben terheli héa. A héaterhét feltüntető számla segítségével aztán ilyen mértékben érvényesíthet mentesítést.

[20] 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268, 35. pont).

[21] A felperes álláspontjától eltérően a héairányelv 203. cikke nem pusztán egy „csalásra vonatkozó rendelkezés”, hanem az a számla *útján* történő adólevonás és a számla *alapján* fennálló adófizetési kötelezettség közötti párhuzamot is biztosítja.

64. Volkswagen ítéletében[22] és Biosafe ítéletében[23] a Bíróság már megfelelően pontosította a számlával való rendelkezésnek ezt a héateher áthárításának szükséges eszközeként és az adólevonás révén történő mentesítés feltételeként betöltött szerepét. Ezt az Egyesült Királyság és a Cseh Köztársaság is hangsúlyozza.

65. A Volkswagen ítélet olyan helyzetre vonatkozott, amelyben a felek nem adóköteles ügyletekből indultak ki. Miután észrevették a tévedést, évekkel később első alkalommal állítottak ki a héát külön feltüntető számlákat, és visszatérítési kérelmet nyújtottak be a visszatérítésről szóló irányelv alapján. A Bíróság megállapította,[24] hogy e körülmények között a vevőnek e korrekciót megelőzően objektíve nem volt lehetősége a visszatérítéshez való jog gyakorlására, mivel korábban „nem rendelkezett a számlákkal, és azt sem tudta, hogy héatartozása van. Ugyanis csak e korrekció után teljesültek a héalevonásra jogosító anyagi és alaki feltételek”.

66. A Biosafe ítélet tárgyát a jelen ügyben szereplőhöz hasonló helyzet képezte azzal a különbséggel, hogy az adólevonást a helyes adómértékkel kapcsolatos közös tévedés helyzetében kérték. Az adómértéket túl alacsonyan állapították meg, és az eladó évekkel később korrigálta számláját oly módon, hogy megnövelte a külön feltüntetett héa mértékét. A Bíróság ebben az esetben is arra a következtetésre jutott,[25] hogy kitűnik, hogy a vevő számára objektíve lehetetlen volt, hogy levonási jogát a számlahelyesbítést megelőzően gyakorolja, mert azt megelőzően „nem rendelkezett az eredeti számlákat helyesbítő dokumentumokkal, és azt sem tudta, hogy kiegészítő héát kell fizetni. Ugyanis csak e korrekciót követően teljesültek a héalevonási jog gyakorlásának anyagi jogi és alaki feltételei”.

67. A Bíróság mindkét esetben helyesen feltételezte, hogy a vevőt vagy a szolgáltatás igénybevevőjét csak azon időponttól kezdve terheli héa, amelyben olyan megfelelő számlával rendelkezik, amelyből kitűnik a héaterhe. A jelen esetben azonban a felperes nem rendelkezik ilyen korrigált számlával.

68. Ezenfelül – ahogyan ezt a Bíróság már megállapította –[26] csak a számlával való rendelkezés teszi lehetővé az adóhatóság számára, hogy ellenőrizze a keletkezett adófizetési kötelezettséget és az érvényesített adólevonást. E tekintetben az ellenőrzés annál hatékonyabb, minél több adatot tartalmaz egy ilyen számla, ami magyarázatot ad a héairányelv 226. cikkében foglalt, időközben rendkívül terjedelmessé vált felsorolásra. Ez is amellett szól, hogy a héát feltüntető számlával való rendelkezés alapvető jelentőséggel bír, és így az adólevonás anyagi feltételét képezi. A felperes tehát nem vonhatja le az előzetesen felszámított adót ilyen számla nélkül.

22 2018. március 21-i ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204).

23 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249).

24 2018. március 21-i Volkswagen ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204, 49. és 50. pont).

25 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 42. és 43. pont).

26 2017. november 15-i Geissel és Butin ítélet (C-374/16 és C-375/16, EU:C:2017:867, 41. pont); 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 27. pont); lásd még: a Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ügyre vonatkozó indítványom (C-516/14, EU:C:2016:101, 30., 32. és 46. pont).

3. Mégis lehetséges az adólevonás számla nélkül?

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

69. A Bíróság Vădan ítélete [27] – ahogyan már más helyütt kifejtettem – [28] nem vezet ezzel ellentétes következtetéshez. A Vădan ítélet 42. pontjában a Bíróság megállapította ugyan, hogy a számlák *bemutatása* formai követelményének szigorú alkalmazása sérti a semlegesség és az arányosság elvét, mivel ez azzal a hatással járna, hogy aránytalanul akadályozná az adóalanyt abban, hogy az ügyleteivel kapcsolatos adósemlegességet érvényesítse.

70. Felületes vizsgálat alapján úgy gondolhatnánk, hogy ezért bármilyen számla nélkül és a 178. cikk szövegével ellentétben is lehetőség van az adólevonásra. A hivatkozott ítélet ilyen értelmezése azonban téves.

71. Egyrészt ugyanis a Bíróságnak a Vădan ügyben „csak” arra a kérdésre kellett választ adnia, hogy lehetőség van-e adólevonásra a szóban forgó jellegű lakóparkprojektekkel kapcsolatos szokásos adólevonás mértékére vonatkozó szakértői becslés alapján. E kérdésre a Bíróság helyesen nemleges választ adott. Az adólevonás a *tényleges* héaterhen, nem pedig a *szokásos* héaterhen alapul. A szakértő azonban csak az utóbbit tudta volna bizonyítani becslés útján.

72. Másrészt az eljárás során végig nyitva maradt a kérdés, hogy valaha is sor kerül-e a héát feltüntető számlák kiállítására. Csak az nyert megállapítást, hogy az eredeti számlák olvashatatlanná váltak, az adóhatóság pedig ragaszkodott az eredeti számlák bemutatásához. Ez utóbbi azonban nem egyeztethető össze az irányelvvel. Az irányelv nem követeli meg, hogy az adóellenőrzési eljárás során az adóalany még rendelkezzen a számlával, és be tudja mutatni azt, hanem csak azt írja elő, hogy az adólevonási jog érvényesítésekor rendelkezzen a számlával. Ha a számla ezt követően elveszik, az adóalany természetesen minden lehetséges bizonyítási eszközzel (főszabály szerint másolattal) bizonyíthatja, hogy egyszer már rendelkezett olyan számlával, amelyből kitűnt egy bizonyos mértékű héateher.

73. A Bíróság Vădan ítéletben tett megállapításai ennélfogva helyesen csak az adólevonás *bizonyítására* vonatkoznak. [29] Az adólevonás anyagi jogi (vagyis a héairányelv 167. és 178. cikkéből eredő) feltételei minden lehetséges bizonyítási eszközzel bizonyíthatók; a szokásos héateherre vonatkozó szakértői bizonyíték azonban önmagában alkalmatlan erre. [30] Véleményem szerint egyértelműen ez következik a hivatkozott ítélet rendelkező részéből, ha azt a kérdésekkel és az ismertetett tényállással összefüggésben értelmezzük.

[27] 2018. november 21-i ítélet (C-664/16, EU:C:2018:933).

[28] Lásd: a Wilo Salmson France ügyre vonatkozó indítványom (C-80/20, EU:C:2021:326, 70. és azt követő pontok).

[29] 2018. november 21-i Vădan ítélet (C-664/16, EU:C:2018:933, 44. pont „objektív bizonyítékokat kell szolgáltatnia”, 45. pont „bizonyítékok”, 47. pont „bizonyítékot” és 48. pont „bizonyítani”).

[30] E tekintetben teljes mértékben helytállóan: 2018. november 21-i Vădan ítélet (C-664/16, EU:C:2018:933, 45. pont – becslés nem helyettesítheti az ilyen bizonyítékokat).

b) A Bíróságnak az adólevonás érvényesítésének időszakára vonatkozó ítélkezési gyakorlata

74. A Vădan ítélet[31] ilyen értelmezése esetén azon ítélkezési gyakorlattal sem áll fenn ellentmondás, amelyben a Bíróság azzal a konkrét időszakkal foglalkozott,[32] amelyben az adólevonási jogot érvényesíteni kell. Ezen ítéletekben ugyanis a Bíróság minden esetben az adóköteles vevő vagy a szolgáltatás igénybevevőjének számlával való rendelkezését vette alapul.[33]

75. Így a Terra Baubedarf-Handel ítéletben a Bíróság kifejezetten a következőképpen érvelt: „Semmiképpen nem sérti az arányosság elvét, hogy az adóalanynak azon bevallási időszak jogcímén kell elvégeznie az adólevonást, amelynek során mind a számlával vagy azzal egyenértékűnek tekintett irattal való rendelkezés feltétele, mind pedig az adólevonási jog keletkezésének feltétele teljesül. Ez a követelmény ugyanis egyrészt összhangban áll a hatodik irányelvnek a héa beszedésének és annak ellenőrzésének biztosítására (bizonyítékok) irányuló céljával, másrészt […] a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenértékének megfizetésére és ezáltal az előzetesen felszámított adó megfizetésére rendszerint nem kerül sor a számla átvétele előtt.”[34] A Senatex ítéletben[35] a Bíróság megállapította, hogy a héa levonásához való jogot főszabály szerint azon időszak jogcímén kell gyakorolni, amelynek során, egyfelől, e jog keletkezett, másfelől pedig az adóalany „számla birtokában van”.

76. Ha azonban a számlával való rendelkezés döntő jelentőséggel bír annak szempontjából, hogy melyik időszakban kell érvényesíteni az adólevonási jogot, akkor a számlával való rendelkezés nem csupán alaki, hanem anyagi jogi kritérium is egyben. Az adólevonás következésképpen megfelelő számlával való rendelkezést feltételez.

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

77. Ez következik végső soron a Bíróságnak a számlák *ex tunc* hatállyal történő kijavítására vonatkozó legújabb ítélkezési gyakorlatából is.[36] Ezen ítélkezési gyakorlatban a Bíróság különbséget tesz ugyan az adólevonási joggal szemben támasztott anyagi jogi és alaki követelmények között. Ez utóbbiak körébe tartoznak az említett jog gyakorlásának módjai és ellenőrzése, a héarendszer megfelelő működése, valamint a nyilvántartás vezetésére, a számlázásra és a bevallásra vonatkozó kötelezettségek.[37] A héasemlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi követelmények

[31] 2018. november 21-i Vădan ítélet (C-664/16, EU:C:2018:933).

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

[33] Ugyanígy: Campos Sánchez-Bordona főtanácsnok Volkswagen ügyre vonatkozó indítványa (C-533/16, EU:C:2017:823, 58. pont); lásd még: a Biosafe – Indústria de Reciclagens ügyre vonatkozó indítványom (C-8/17, EU:C:2017:927, 65. és azt követő pontok).

[34] 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268, 37. pont).

[35] 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, 35. pont).

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

[37] 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 47. pont); lásd ebben az értelemben: 2014. december 11-i Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41. és 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesznek eleget az adóalanyok.[38] Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi feltételek teljesültek-e, az adóalanynak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik.[39]

78. A Bíróságnak az adólevonást nem kizáró alaki hibákra vonatkozó ítélkezési gyakorlata azonban közelebbről vizsgálva egyik esetben sem önmagában a számlával való rendelkezésre (illetve a számla rendelkezésre állására), hanem minden esetben a számla kialakításának részleteire vonatkozik.[40]

79. Így ez az ítélkezési gyakorlat csak *bizonyos* alaki feltételek hiányáról beszél, nem pedig *minden* alaki feltétel hiányáról. Ezen ítélkezési gyakorlat ezért nem enged arra következtetni, hogy adólevonási jog számlával való rendelkezés nélkül is keletkezhet. A Bíróság maga is csak arról beszél, hogy „egy olyan számla birtoklása, amely tartalmazza a 2006/112 irányelv 226. cikkében előírt elemeket, a héalevonáshoz való jog alaki, és nem anyagi jogi feltételének minősül”.[41] Ez helytálló. A héairányelv 226. cikkében szereplő felsorolásban említett *összes* adat feltüntetése alaki feltételnek minősül. Ezek az adatok – amennyiben nem alapvetőek (erről lásd részletesen a 81. és azt követő pontokat) – (például a héairányelv 219. cikke alapján) akár utólag is kiegészíthetők vagy módosíthatók. A héairányelv 178. cikke szerinti számlával való *rendelkezés* önmagában mindazonáltal ténybeli körülményként nem ilyen alaki feltétel.[42]

80. A Bíróság ezenkívül „csak” azt a következtetést vonja le ebből a kijelentésből, hogy az adóhatóság nem tagadhatja meg a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy például valamely számla nem teljesíti a héairányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában előírt feltételeket (a teljesítés mennyiségének és jellegének pontos leírása, valamint a teljesítés dátumának feltüntetése), ha rendelkezésére áll minden, annak ellenőrzéséhez szükséges adat, hogy az e jogra vonatkozó anyagi jogi feltételek teljesülnek-e.[43] Ugyanez vonatkozik a 226. cikk 3. pontjában (az eladó vagy a

[38] 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47. pont); 2020. november 18-i Bizottság kontra Németország (héa-visszatérítés – számlák) ítélet (C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 80. pont); 2017. október 19-i Paper Consult ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775, 41. pont); 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 45. pont); 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. pont); 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 58. pont); 2010. szeptember 30-i Uszodaépítő ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569, 39. pont); 2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 42. pont); 2008. május 8-i Ecotrade ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 63. pont).

[39] 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. pont); 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 58. és 59. pont); lásd ebben az értelemben még: 2012. március 1-jei Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107, 43. pont), mindazonáltal a fordított adózásra hivatkozva; 2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 42. pont), szintén a fordított adózás esetében.

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

[41] 2017. november 15-i Geissel és Butin ítélet (C-374/16 és C-375/16, EU:C:2017:867, 40. pont); 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, 38. pont és hasonlóképpen a 29. pontban [„az ezen irányelv 226. cikke szerint kiállított számlával kell rendelkeznie”]). Hasonlóképpen még: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204, 42. pont); 2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítélet (C-385/09, EU:C:2010:627, 47. pont).

[42] Úgy tűnik, hogy a Bíróság is (2010. szeptember 30-i Uszodaépítő ítélet [C-392/09, EU:C:2010:569, 45. pont]) ebből indul ki, amikor arról beszél, hogy a héairányelv 178. cikkével ellentétes további formai követelmények előírása. Ebben az esetben a héairányelv 178. cikke maga sem minősülhet pusztán formai követelménynek. A 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 43. pont) és a 2018. március 21-i Volkswagen ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204, 50. pont) szintén egyértelművé teszi, hogy csak az olyan számlával való rendelkezést követően teljesülnek az adólevonás érvényesítésének anyagi jogi és alaki feltételei, amelyből kitűnik a héateher.

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

szolgáltatás nyújtója héa-azonosítószámának feltüntetése)[44] vagy a 226. cikk 2. pontjában (a számla számának feltüntetése)[45] említett adatokra. A Bíróság ennélfogva *ex tunc* hatályt tulajdonított az olyan (alakilag hibás) számla kijavításának, amellyel már rendelkezik a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője.[46]

81. Ez meggyőző. A termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó elszámolást tartalmazó dokumentum már akkor a héairányelv 178. cikkének a) pontja értelmében vett számlának minősül, ha mind a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője, mind az adóhatóság számára lehetővé teszi annak megállapítását, hogy eladóként vagy szolgáltatás nyújtójaként ki, milyen ügylet tekintetében, milyen összegben és vevőként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként kire, mikor hárította át a héát. Ez az eladóra vagy a szolgáltatás nyújtójára, a vevőre vagy a szolgáltatás igénybevevőjére, az ügylet tárgyára, az árra és a külön feltüntetett héára vonatkozó adatokat feltételez.[47] Ha rendelkezésre áll ez az öt alapvető adat, – ahogyan már más helyütt is kifejtettem –[48] eleget tettek a számla értelmének és céljának, és véglegesen létrejött az adólevonási jog.[49]

82. A héairányelv 226. cikkében felsorolt többi adat egyikével vagy másikával kapcsolatos jogsértés viszont nem zárja ki az adólevonást, ha ezen adatokat még a közigazgatási eljárásban vagy a bírósági eljárásban kijavítják. Ez a jogkövetkezmény tűnik ki végső soron a Bíróságnak a számlák *ex tunc* hatállyal történő kijavítására vonatkozó ítélkezési gyakorlatából.[50]

83. Ha azonban a számla hibája – mint a jelen esetben – a héa külön feltüntetésére vonatkozik, amely az adólevonásra jogosító számla egyik alapvető jellemzője, akkor már csak ezért is kizárt az adólevonás. Adómentes termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást igazoló számlával a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője nem igényelhet mentesítést a héateher alól. Az Egyesült Királyság e tekintetben helyesen beszél az adólevonás előfeltételéről. Az ilyen számlából ugyanis nem tűnik ki héateher. A teher áthárításának „eszközéül" szolgáló ilyen számla hiányában nem teljesülnek a héairányelv 178. cikkének a) pontjában foglalt feltételek.

84. A héairányelv 178. cikke a) és f) pontjának összehasonlítása is nyilvánvalóvá teszi, hogy a jogalkotó egy további feltételt – a számlával való rendelkezést – állított fel a közvetett beszedés alapesete (a) pont) tekintetében. Erre a feltételre nincs szükség a közvetlen beszedés különös

[44] 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, 40. és azt követő pontok).

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

[46] Lásd: 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, 43. pont); 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 44. pont); 2013. május 8-i Petroma Transports és társai ítélet (C-271/12, EU:C:2013:297, 34. pont).

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

[48] Lásd: a Wilo Salmson France ügyre vonatkozó indítványom (C-80/20, EU:C:2021:326, 93. és 94. pont).

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

[50] Ebbe a körbe tartoznak például az alábbi ítéletek: 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, 43. pont); 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 44. pont); 2013. május 8-i Petroma Transports és társai ítélet (C-271/12, EU:C:2013:297, 34. pont).

esetében (f) pont – fordított adózási mechanizmus),[51] és azt ezért nem írták elő. E jogalkotói döntés megkerülésére kerülne azonban sor, ha a számlával való rendelkezést pusztán alaki követelménynek és irrelevánsnak tekintenénk.

d) Közbenső következtetés

85. Következésképpen mind a héairányelv szövegéből, mind pedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a meghatározott mértékű adólevonási jog azt is feltételezi, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője egyszer már rendelkezett az áthárított héát ilyen mértékben külön feltüntető számlával. Mivel a jelen esetben ilyen helyzet soha nem állt fenn, a felperes általi adólevonás már ebből az okból is kizárt.

4. Következtetés

86. A harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az adólevonási jog feltételezi a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítését és a héa áthárítását a héa külön feltüntetésével dokumentáló számlával való rendelkezést (a héairányelv 178. cikkének a) pontja). Következésképpen a felperes a jelen esetben ilyen számla hiányában nem érvényesíthet adólevonást.

C. Másodlagosan: a héairányelv 168. cikkének a) pontja értelmében vett „fizetendő vagy megfizetett héáról” (az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és második kérdés)

87. A kérdést előterjesztő bíróság első és második kérdésének megválaszolására csak akkor van gyakorlati szükség, ha a Bíróság nyitva hagyja vagy másként ítéli meg a héát feltüntető számlával való rendelkezés szükségességének kérdését.

88. E két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a ténylegesen megfizetett ár minden esetben a nettó adóalap és az arra felszámított héa összegének felel-e meg. Ez a héairányelv 73. és 78. cikkének értelmezésére vonatkozik, amelyek az adóalapra vonatkoznak (erről lásd a 2. pontot). A kérdést előterjesztő bíróság ezenkívül azt is meg kívánja tudni, hogy amennyiben az ár héaelemet is tartalmaz, úgy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője a héairányelv 168. cikkének a) pontja alapján akkor is levonhatja-e az előzetesen felszámított adót a szóban forgó termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után ténylegesen „fizetendő vagy megfizetett” héaként, ha a közös tévedés miatt mindkét fél adómentes ügyletből indult ki. Ez utóbbi a héairányelv 168. cikke a) pontjának értelmezésére vonatkozik. Ennek során tisztázni kell, hogy kinek a „fizetendő vagy megfizetett” héájáról (erről lásd az 1. pontot) van szó, és hogy a konkrétan fizetendő héáról vagy a törvény helyes alkalmazása esetén tulajdonképpen (elvontan) fizetendő héáról van-e szó (erről lásd a 3. pontot).

[51] Kifejezetten megerősíti: 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 47. és 51. pont). Ebben az esetben ugyanis a számla nem a héateher áthárításának eszköze (erről lásd részletesen a fenti 60. és azt követő pontokat), mivel azt nem az eladónak vagy a szolgáltatás nyújtójának kell megfizetnie, és ezért át sem kell hárítania.

1. A héairányelv 168. cikkének a) pontjában szereplő „fizetendő vagy megfizetett [héa]” fogalmáról

89. A felperes (mint a szolgáltatás igénybevevője) és az adóhatóság közötti viszony szempontjából a héairányelv 168. cikkének a) pontja bír döntő jelentőséggel. E rendelkezés a „fizetendő vagy megfizetett [héa]” levonásáról beszél. Tisztázni kell, hogy ez melyik héát jelenti. A Royal Mail (vagyis a szolgáltatás nyújtója) vagy a felperes (vagyis a szolgáltatás igénybevevője) által „fizetendő vagy megfizetett [héa]” jöhet szóba.

90. Mivel azonban a héairányelv 168. cikkének a) pontja az igénybe vett szolgáltatáson alapuló adólevonásra vonatkozik, a válasz egyértelmű. Ebben a szakaszban – tehát az igénybe vett szolgáltatásnak a szolgáltatás igénybevevője általi beszerzésekor – kizárólag egyetlen személy köteles héát fizetni, illetve kizárólag egyetlen személy fizetheti meg a héát. Ez a személy a szolgáltatás nyújtója, tehát a jelen esetben a Royal Mail.

91. Kizárólag a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevőjének értékesítési ügyleteitől – a héairányelv 168. cikke e személy „adóköteles tevékenység[eiről]” beszél – függ, hogy e személy köteles-e héát fizetni, vagy megfizeti-e azt. Ez utóbbit *a sensu contrario* megerősíti a héairányelv 169. cikke, amely ezenkívül egyes adómentes értékesítési ügyletek esetében is lehetővé teszi az adólevonást. Ebben a szakaszban tehát egyáltalán nem állapítható meg, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője köteles lesz-e valaha is héát fizetni az államnak. Hasonlóképpen, a Bíróság már több alkalommal megállapította,[52] hogy még az olyan sikertelen vállalkozó is jogosult adólevonásra, akinek nincsenek értékesítési ügyletei (tehát soha nem volt köteles héát fizetni, illetve soha nem fizette meg a héát). Már csak ezért sem vonatkozhat rá a héairányelv 168. cikkének a) pontjában szereplő megfogalmazás.

92. Beszerzési ügyletei tekintetében ugyanis a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője – a héairányelv 194. és azt követő cikkei szerinti fordított adózási mechanizmus eseteit kivéve – nem köteles héát fizetni, és nem is tudja megfizetni azt. A vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője – a polgári jog alapján – csak a termék vagy szolgáltatás árát köteles megfizetni. Megfizetni is csak ezt az árat tudja. Ez az ár tartalmazhat olyan elemet, amely számszakilag az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója héafizetési kötelezettségének felel meg. Ez azonban nem változtat azon a körülményen, hogy az árnak a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője általi megfizetésével csak az ár, nem pedig a héa minősül fizetendőnek vagy megfizetettnek. A héahitelező ugyanis nem az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója, hanem kizárólag az állam.

93. Ezt megerősíti a héairányelv 168. cikke a) pontja többi részének szövege. E rendelkezés „ebben a tagállamban fizetendő [héát]” említ. Az ár, illetve az abban foglalt számszaki héaelem azonban nem valamely tagállamban fizetendő, hanem a másik szerződő félnek. E tekintetben az alkalmazandó jogot vagy a joghatóságot a szerződéses megállapodás, nem pedig a héajog területén a teljesítési helyre vonatkozó rendelkezések jelölik ki.

94. A héairányelv 168. cikkének a) pontjában szereplő „fizetendő vagy megfizetett [héa]” kifejezés tehát – a Bizottság álláspontjával ellentétben – a terméket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó vállalkozás által az adott tagállamnak fizetendő vagy megfizetett héát jelenti.

[52] 2018. október 17-i Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834, 18. pont); 1996. február 29-i Inzo ítélet (C-110/94, EU:C:1996:67, 17. pont); 1985. február 14-i Rompelman ítélet (268/83, EU:C:1985:74, 23. és 24. pont); a Ryanair ügyre vonatkozó indítványom (C-249/17, EU:C:2018:301, 16. és 26. pont).

2. Egy adómentesnek vélt szolgáltatás árának héaeleméről

95. Egy másik és ettől megkülönböztetendő kérdés az, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője által fizetendő (vagy megfizetett) ár tartalmaz-e olyan héaelemet, amelyet az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója köteles megfizetni még akkor is, ha egyedül vagy a másik szerződő féllel (és esetleg az adóhatósággal) együtt azt feltételezte, hogy a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás adómentes. Erre a kérdésre azonban nem a héairányelv 168. cikkének a) pontja, hanem a 90. cikkével összefüggésben értelmezett 73. és 78. cikke ad választ.

96. A héairányelv 73. cikkéből kitűnik, hogy az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell. Az említett irányelv 78. cikke felsorol néhány olyan elemet, amelyet az adóalapba kell foglalni. Az említett irányelv 78. cikkének a) pontja szerint a héát nem kell ezen adóalapba foglalni.

97. Ha tehát valaki 100-at fizet egy adóköteles termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért, az már – és e tekintetben helytállóak a felperes állításai – tartalmazza a héát. Ez a héairányelv 78. cikkének a) pontjából következik. Mivel azonban az említett irányelv 93. és 96. cikke értelmében az adómértéket az adóalapra kell alkalmazni, amely nem tartalmazza a héát, a kapott árat fel kell osztani. Ezért 20%-os adómérték mellett a kapott 100 az adóalapra (100x100/120 = 83,33) és az ezért az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója által fizetendő héára (100x20/120 = 16,66) oszlik. A héairányelv 93. és 96. cikke alapján a 83,33-os adóalapra alkalmazott 20%-os adómérték pontosan 16,66-os héát eredményez. Ez a számítási módszer mindig ugyanaz, és független a szerződéses megállapodásoktól vagy a helyes adómértékkel kapcsolatos tévedéstől.

98. A héairányelv 73. cikkében kimondott általános szabálynak megfelelően ugyanis az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapja azon ellenérték, amelyet az adóalany e tekintetben ténylegesen kap. Ez az ellenérték szubjektív – azaz ténylegesen megkapott – érték, és nem pedig objektív feltételek alapján becsült érték.[53] E szabályt az említett irányelv azon alapelvével összhangban kell alkalmazni, amely szerint a héarendszer arra irányul, hogy a héa kizárólag a végső fogyasztót terhelje.[54]

99. Helyesen hangsúlyozza ezért ítélkezési gyakorlatában a Bíróság, hogy amennyiben valamely adásvételi szerződést a héa említése nélkül kötöttek meg, feltételezve, hogy az eladó a nemzeti jog szerint nem térítheti meg a vevővel az adóhatóság által utólagosan kivetett héát, a teljes árnak a héa levonása nélkül, olyan alapként történő figyelembevétele, amelyre a héa alkalmazandó, azzal a következménnyel jár, hogy a héa ezen eladót terheli. Ez viszont ennélfogva azon elvbe ütközik, amely szerint a héa olyan fogyasztási adó, amelyet a végső fogyasztónak kell megfizetnie.[55] E figyelembevétel egyébiránt abba a szabályba ütközne, amely szerint az adóhatóság nem szedhet

[53] 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 33. pont); 2012. április 26-i Balkan and Sea Properties ítélet (C-621/10 és C-129/11, EU:C:2012:248, 43. pont); 1981. február 5-i Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ítélet (154/80, EU:C:1981:38, 13. pont).

[54] 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont).

[55] 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 35. pont).

be a héa jogcímén magasabb összeget, mint amelyet maga az adóalany szedett be.[56] Ennek az a következménye, hogy (minden) ténylegesen megkapott ellenérték már tartalmazza az uniós jog által előírt héát is.

100. Kétségesnek tűnik viszont számomra, hogy – amint azt a Bíróság olykor[57] kifejti – valóban más-e a helyzet csupán azért, mert az eladónak a nemzeti jog alapján puszta lehetősége van arra, hogy a kikötött árat az ügyletre alkalmazandó adónak megfelelő felárral növelje, és azt maga téríttesse meg a dolog vevőjével. Mind a héairányelv 90. cikke, mind a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapja végső soron azon ellenérték, amelyet az adóalany e tekintetben *ténylegesen* kap.[58]

101. Ha az ellenérték (azaz az ár) összege a szerződés módosítása folytán később megváltozik, a héairányelv 90. cikke lehetővé teszi a kiigazítást, amely – amint azt a Bíróság már szintén kifejtette – mind alacsonyabb, mind pedig utóbb magasabb adókötelezettséget is eredményezhet (ez már a héairányelv 73. cikkéből következik).[59] Önmagában az utólagos megtéríttetés puszta lehetősége nem jár azonban azzal, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője ténylegesen is rendelkezik az utólagosan megtéríttetni kívánt összeggel. Végső soron azonban a jelen esetben nyitva hagyható ez a kérdés, mivel a polgári jogi elévülési idő lejárta miatt már nincs lehetőség ilyen utólagos megtéríttetésre.

102. Megállapítható tehát, hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontja az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója által fizetendő héára vonatkozik, és hogy a héairányelv 73., 78. és 90. cikkéből az következik, hogy minden ténylegesen megkapott összeg tartalmazza a törvényben előírt héát. Ettől el kell választani azt a fent (a B. pontban) megválaszolt kérdést, hogy ezt a benne foglalt héát át is hárították-e a másik szerződő félre, így ez utóbbi jogosult levonni az előzetesen felszámított adót.

3. Az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója által elvontan vagy konkrétan fizetendő héa?

103. E tekintetben már „csak” azt kell tisztázni, hogy az adólevonás lehetősége szempontjából – a számla szükségességén túl – az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója által fizetendő héa fogalma a konkrétan fizetendő héát jelenti-e. A jelen esetben ilyen héáról nem lehet szó, mivel az időközben bekövetkezett adójogi elévülés miatt bizonyossá vált, hogy a ténylegesen (legalábbis az uniós jog szerint) fizetendő héa már nem szedhető be.

104. Máskülönben a fizetendő héa fogalma elvontan a tulajdonképpen (itt legalábbis az uniós jog szerint) fizetendő héát is jelentheti. Ezt az Egyesült Királyságban 20%-os adómérték mellett 20/120-os arányban le kellene vonni a kapott árból.

[56] 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 36. pont); 2012. április 26-i Balkan and Sea Properties ítélet (C-621/10 és C-129/11, EU:C:2012:248, 44. pont); 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339, 15. pont); 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 24. pont).

[57] 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 37. pont).

[58] Kifejezetten így: 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 33. pont); 2012. április 26-i Balkan and Sea Properties ítélet (C-621/10 és C-129/11, EU:C:2012:248, 43. pont); 1997. július 3-i Goldsmiths ítélet (C-330/95, EU:C:1997:339, 15. pont).

[59] Lásd ezzel kapcsolatban: 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 27. pont); a Di Maura ügyre vonatkozó indítványom (C-246/16, EU:C:2017:440, 63. és azt követő pontok).

105. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából e tekintetben világosan és egyértelműen kitűnik, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevőjének adólevonási joga független az adókövetelésnek az eladónál vagy a szolgáltatás nyújtójánál történő konkrét kezelésétől és érvényesítésétől. E tekintetben a Bíróság az állandó ítélkezési gyakorlatban megállapította, hogy az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő héát befizették-e az államkincstárba, vagy sem, nem befolyásolja az adóalanynak az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogát. A héa ugyanis minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó az árat kitevő különböző költségelemek által közvetlenül viselt adó levonását követően.[60]

106. Ez az ítélkezési gyakorlat azt mutatja, hogy a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője általi konkrét adólevonás független az eladó vagy a szolgáltatás nyújtójának konkrét adófizetési kötelezettségétől. Ezért az sem bír jelentőséggel, hogy ez utóbbi a jelen esetben eredményesen védekezhetett volna-e az utólagos adóztatással szemben (4) a) kérdés).

107. Ha ez a helyzet, akkor főszabály szerint elvontan kell értelmezni az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója által fizetendő – az árban a vevőre vagy a szolgáltatás igénybevevőjére áthárított és ez utóbbi által az adólevonás révén semlegesíthető – héa fogalmát. Az tehát a tulajdonképpen (elvontan) fizetendő héát jelenti. Erre sem a szerződő felek közös tévedése (ideértve az adóhatóság tévedését is), sem az a körülmény nincs hatással, hogy az adóhatóság jogállamisági és gyakorlati okokból lemondott vagy le kellett mondania az utólagos adómegállapításról, és időközben elévült az eladó vagy a szolgáltatás nyújtójának adófizetési kötelezettsége.

4. Következtetés

108. Következésképpen a héairányelv 168. cikkének a) pontjában szereplő „fizetendő vagy megfizetett [héa]” fogalma dogmatikai szempontból az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója által elvontan és a megfelelő mértékben fizetendő héát jelenti, amelyet már tartalmaz a ténylegesen kapott ár.

109. Ez azonban csak akkor jut gyakorlati jelentőséghez a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője számára, amikor megkapja a héát feltüntető megfelelő számlát, amely igazolja ezen adónak a vevőre vagy a szolgáltatás igénybevevőjére történő áthárítását. Közös tévedés esetén azonban az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója csak akkor állít ki részére ilyen számlát, ha vagy egyedül kell viselnie a helyes héajogi értékelés kockázatát, vagy ha a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője utólag megfizeti a közös tévedés miatt még át nem hárított héát, tehát megfelelően kiigazítják az árat.

[60] 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774, 28. pont); 2012. június 21-i Mahagében ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 40. pont); 2006. január 12-i Optigen és társai ítélet (C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 54. pont); 2004. március 3-i Transport Service végzés (C-395/02, EU:C:2004:118, 26. pont).

VI. Végkövetkeztetések

110. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Supreme Court of the United Kingdom (az Egyesült Királyság legfelsőbb bírósága) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

1) A 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjában említett „fizetendő vagy megfizetett [héa]” a terméket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó vállalkozás által a tagállamnak tulajdonképpen fizetendő vagy a tagállamnak megfizetett héát jelenti.

2) A héairányelv 90. cikkével összefüggésben értelmezett 73. és 78. cikkéből az következik, hogy az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapja azon ellenérték, amelyet az adóalany e tekintetben ténylegesen kap, és amely már tartalmazza a héát.

3) A héairányelv 168. cikkének a) pontja szerinti adólevonási jog azonban a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítését és a héa áthárítását dokumentáló számlával való rendelkezést (a héairányelv 178. cikkének a) pontja) feltételezi. Az adó nem vonható le viszont a héát külön feltüntető számlával való rendelkezés hiányában.

4) Az a vevő vagy a szolgáltatás azon igénybevevője, aki nem törekedett arra, hogy a polgári jog szerinti elévülési időn belül a héát külön feltüntető megfelelő számlát szerezzen be, ilyen számla nélkül az adóhatósággal szemben sem érvényesíthet adólevonási jogot.

5) Mivel a vevő vagy a szolgáltatás igénybevevője általi adólevonás független az eladó vagy a szolgáltatás nyújtójának konkrét adóztatásától, nem bír jelentőséggel, hogy az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója eredményesen védekezhetett-e a saját megadóztatásával szemben.