A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2012. január 26.*

„Adózás — Héa — 2006/112/EK irányelv — 90. cikk, (1) bekezdés — Az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény — Nemzeti szabályozás, amely az adóalap-csökkentést attól teszi függővé, hogy a termékek vagy szolgáltatások értékesítője elismervénnyel rendelkezik-e arról, hogy a helyesbített számlát a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője átvette — A héasemlegesség elve — Az arányosság elve”

A C-588/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2010. december 14-én érkezett, 2010. szeptember 16-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Minister Finansów**

és

a **Kraft Foods Polska SA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, U. Lõhmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh és A. Arabadjiev (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: K. Sztranc-Sławiczek,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. november 15-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Minister Finansów képviseletében J. Kwaśnicki jogtanácsos,

– a Kraft Foods Polska SA képviseletében P. Żurowski adótanácsadó és A. Smolińska-Wiśnioch adwokat,

– a lengyel kormány képviseletében A. Kraińska és A. Kramarczyk, valamint M. Szpunar, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében K. Herrmann és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv), valamint a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) semlegessége és az arányosság elvének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Minister Finansów (a lengyel pénzügyminiszter) és a Kraft Foods Polska SA (a továbbiakban: KFP) között folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelynek tárgya a KFP-nek szóló egyedi állásfoglalás, amely megállapította, hogy a nemzeti szabályozásra tekintettel jogsértő az adóalapnak és a fizetendő héa összegének a szerződő félnek címzett helyesbített számla alapján való csökkentése, ha a héabevallás benyújtásakor a KFP nem rendelkezett elismervénnyel arról, hogy e helyesbített számlát e szerződő fél átvette.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A héairányelv 1. cikkének (2) bekezdése kimondja, hogy „a közös HÉA-rendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától”.

4 Ezen irányelv 73. cikke szerint: „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”.

5 Az említett irányelv 79. cikke előírja:

„Az adóalap nem tartalmazza a következő tényezőket:

a) a korábbi fizetés miatt adott árengedmények;

b) a megrendelőnek adott és az értékesítés időpontjában elszámolt árengedmények és visszatérítések;

c) azon költségtérítési összegek, amelyeket valamely adóalany a megrendelőjétől az ő nevében vagy javára kifizetett összegek térítéseként kap, és amelyeket a könyvelésében átmenő tételként könyvel.

Az adóalanynak igazolnia kell az első albekezdés c) pontjában foglalt kiadások tényleges összegét, és nem vonhatja le e kiadásokra esetlegesen felszámított HÉA-t.”

6 A héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének megfelelően „elállás, a teljesítés meghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell”.

7 Ezen irányelv 273. cikke így rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

8 A héairányelv 183. cikke szerint:

„Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő HÉA összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

Az egyes tagállamok azonban úgy is rendelkezhetnek, hogy a csekély összegű különbözetet sem átvinni, sem visszatéríteni nem lehet.”

A nemzeti szabályozás

9 A termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló, 2004. március 11-i módosított törvény (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. 54. sz., 535. alszám, a továbbiakban: héatörvény) 29. cikkének (4a)–(4c) bekezdése előírja:

„(4a) Ha az adóalap a kiállított számlában rögzített adóalaphoz képest csökken, akkor az adóalany az adóalap-csökkentést azzal a feltétellel végzi el, hogy az azon adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallás benyújtási határidejének lejárta előtt, amelyben a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybevevője a helyesbített számlát kézhez kapta, elismervénnyel rendelkezik arról, hogy a helyesbített számlát a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybevevője átvette. Ha az adóalany az adott adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallás benyújtási határidejének lejártát követően kapja kézhez az elismervényt arról, hogy a helyesbített számlát a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybevevője átvette, a helyesbítést abban az adómegállapítási időszakban veheti figyelembe, amelyben az elismervényt kézhez kapta.

(4b) Az a feltétel, amely szerint az adóalanynak rendelkeznie kell a számlának a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybevevője általi kézhezvételét igazoló elismervénnyel, nem vonatkozik

1) a termékek exportjának, a Közösségen belüli termékbeszerzéseknek vagy az olyan termékek értékesítésének az esetére, amelyek tekintetében az adóztatás helye külföldön van;

2) azokra a megrendelőkre, akik vagy amelyek számára elektromos vagy hőenergiát, vezetékes gázt, távközlési vagy rádiótávközlési szolgáltatást vagy az e törvény 3. mellékletének 138. és 153. alszámában meghatározott szolgáltatást értékesítenek;

(4c) A (4a) bekezdést megfelelően alkalmazni kell azon számla vonatkozásában, amelyen a fizetendőnél magasabb adóösszeget tüntettek fel, ha a számlán feltüntetett adóösszeg tekintetében hiba megállapítására és a számla helyesbítésére kerül sor.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 A KFP társaság az élelmiszergyártás és -forgalmazás terén tevékenykedik. Termékeit számos szerződő félnek értékesíti, ennek keretében pedig jelentős mennyiségű számlát és helyesbített számlát állít ki, az utóbbiakat főként árengedmények, visszáru és hibák miatt.

11 Rendszeresen előfordul, hogy a KFP a megrendelőktől jelentős késéssel vagy egyáltalán nem kapja meg a helyesbített számlák átvételét igazoló elismervényt. Az ilyen elismervények megszerzése gyakran újbóli megkeresést és további levelezést igényel, valamint azzal jár, hogy az átvételi elismervények beérkezését figyelemmel kell kísérni.

12 Mivel a KFP úgy vélte, hogy még abban az esetben is jogosult arra, hogy a héa alapját és a fizetendő héa összegét a helyesbített számla alapján az ennek kiállítása szerinti időszakra vonatkozó héabevallásban csökkentse, ha a bevallás benyújtásának időpontjában még nem volt a birtokában az említett helyesbített számla átvételét igazoló elismervény, a Minister Finansówhoz fordult, és kérte a héatörvény 29. cikkére vonatkozó saját értelmezésének megerősítését.

13 A 2009. április 10-i egyedi állásfoglalásában a Minister Finansów megállapította, hogy az említett törvény 29. cikke (4a) bekezdésének szó szerinti értelmezéséből következik, hogy a fizetendő héa összegének eladó általi csökkentése azt feltételezi, hogy az eladó rendelkezik a helyesbített számla megrendelő általi átvételét igazoló elismervénnyel, és nem bírnak jelentőséggel azok a gyakorlati nehézségek, amelyekkel a KFP esetenként ezen átvételi elismervény megszerzése során szembesül.

14 Az eredménytelen fellebbezést követően a KFP a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie-hoz (varsói vajdasági közigazgatási bíróság) fordult, és először is a héatörvénynek – a héairányelv 73. és 79. cikkével összefüggésben értelmezett – 29. cikke (4a) és (4c) bekezdésének megsértésére, illetve arra hivatkozott, hogy ez a héasemlegesség elvének megsértéséből ered, másodszor az arányosság elvének megsértésére, harmadszor az uniós jog elsőbbsége elvének megsértésére, negyedszer pedig az eljárási szabályok megsértésére hivatkozott, különösen amiatt, hogy nem vették figyelembe a Bíróság ítélkezési gyakorlatát.

15 A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie egyrészt megállapította, hogy a héatörvény 29. cikkének (4a) bekezdése arra kötelezi az adóalapot csökkenteni kívánó adóalanyt, hogy igazolást szerezzen be arról, hogy a helyesbített számlát a termékek beszerzője, illetve a szolgáltatások igénybevevője átvette.

16 Másrészt e bíróság úgy ítélte meg, hogy az említett 29. cikk (4a) bekezdése az uniós jogba ütközik, mivel a héairányelv 73. és 79. cikke nem ír elő olyan kötelezettséget, hogy be kell szerezni a helyesbített számla átvételét igazoló elismervényt, és az, hogy e kötelezettséget a nemzeti jogalkotó bevezette, ellentétes a héasemlegesség és az arányosság elvével. E nemzeti jogszabály ugyanis azzal a következménnyel jár, hogy nem a tényleges, csökkentett adóalapot veszik figyelembe, és olyan alaki követelményekről rendelkezik, amelyek meghaladják azt a mértéket, amely az esetleges visszaélések ellenőrzéséhez szükséges lenne.

17 A Minister Finansów ezen ítélet felülvizsgálatát kezdeményezte a kérdést előterjesztő bíróság előtt. A Minister Finansów szerint a nemzeti jogalkotó azáltal, hogy megköveteli a helyesbített számla átvételét igazoló elismervényt, csupán élt a héairányelvben az adóalap-csökkentéshez való jog gyakorlását

szolgáló alakiságok és módszerek megválasztását illetően számára biztosított lehetőséggel. E követelmény az ügyletek szabályszerűségének biztosítását szolgálja, és nem sérti a héasemlegesség és az arányosság elvét.

18 Ilyen körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Tekintettel arra, hogy a [héairányelv] 90. cikkének (1) bekezdése értelmében az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell, e feltételek fogalma valamely olyan feltételt is felölel-e, mint amelyet a [héatörvény] 29. cikkének (4a) bekezdése ír elő, amely a számlában rögzített adóalap csökkentéséhez való jogot attól teszi függővé, hogy az adóalany az azon adómegállapítási időszakra vonatkozó adóbevallás benyújtási határidejének lejárta előtt, amelyben a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője a helyesbített számlát kézhez kapta, elismervénnyel rendelkezik-e arról, hogy a helyesbített számlát a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője átvette, és e feltétel a héa semlegességének követelményével és az arányosság elvével sem ellentétes?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

19 A kérdést előterjesztő bíróság a feltett kérdéssel lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti feltétel fogalma felöleli-e azt a követelményt, amely az eredeti számla szerinti adóalap csökkentését attól teszi függővé, hogy az adóalany elismervénnyel rendelkezik-e arról, hogy a helyesbített számlát a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője átvette, és e követelmény ellentétes-e a héasemlegesség és az arányosság elveivel.

20 Azzal kapcsolatban, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti feltétel fogalma felöleli-e az alapügybeli követelményt, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 1. cikkének (2) bekezdéséből és 73. cikkéből következik, hogy a közös héarendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, és az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől a termékek vagy szolgáltatások értékesítője kap, vagy amelyet kapnia kell.

21 Különösen az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell”.

22 Ezenkívül az említett irányelv 273. cikke alapján a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket, valamint e lehetőséget nem használják arra, hogy a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségeket írjanak elő.

23 Mivel az általuk rögzített korlátokon kívül a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének rendelkezései nem pontosítják sem azokat a feltételeket, sem azokat a kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok írhatnak elő, meg kell állapítani, hogy e rendelkezések a tagállamok számára mérlegelési mozgásteret biztosítanak különösen azon alaki követelmények tekintetében, amelyeket az adóalanyoknak az említett tagállamok adóhatóságai előtt teljesíteniük kell annak érdekében, hogy az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén az adóalapot megfelelő mértékben csökkentsék.

24 A jelen esetben bizonyos, hogy az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén az alapügybeli lengyel szabályozás az adóalap megfelelő mértékben való csökkentését ahhoz a feltételhez köti, hogy az adóalany elismervénnyel rendelkezik-e arról, hogy a helyesbített számlát a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője átvette, és e követelmény célja a héa pontos behajtásának és az adócsalás megakadályozásának biztosítása, amint azt különösen a lengyel kormány állította.

25 Az ilyen követelmény egyidejűleg tartozik a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében előírt feltétel és az ezen irányelv 273. cikkében előírt kötelezettség fogalmába.

26 Azzal kapcsolatban, hogy az ilyen követelmény ellentétes-e a héasemlegesség és az arányosság elveivel, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése az adóalap és ebből következően az adóalany által fizetendő héa összegének csökkentésére kötelezi a tagállamokat minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg (lásd a C-330/95. sz. Goldsmiths-ügyben 1997. július 3-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-3801. o.] 16. pontját).

27 E rendelkezés a héairányelv alapvető elvének kifejeződése, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amelyből az következik, hogy az adóhatóság a héa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Goldsmiths-ügyben hozott ítélet 15. pontját).

28 Az is az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozását célzó intézkedések kizárólag az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el a héa alapjára vonatkozó rendelkezésektől. Ugyanis ezen intézkedések csak a lehető legkisebb mértékben sérthetik a hatodik irányelv céljait, és ezért nem lehet úgy alkalmazni őket, hogy veszélyeztessék a héa semlegességét, amely a vonatkozó uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Goldsmiths-ügyben hozott ítélet 21. pontját, a C-566/07. sz. Stadeco-ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-5295. o.] 39. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-489/09. sz., Vandoorne-ügyben 2011. január 27-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-225. o.] 27. pontját).

29 Következésképpen, ha a héa visszatérítése az adóvisszatérítési igény érvényesítésével kapcsolatban megállapított feltételek miatt lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé válik, az említett elvek megkövetelhetik, hogy a tagállamok olyan eszközöket és eljárási szabályokat vezessenek be, amelyek lehetővé teszik, hogy az adóalany visszaigényelhesse a jogtalanul felszámított adót (lásd a fent hivatkozott Stadeco-ügyben hozott ítélet 40. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

30 Ezenkívül azon lehetőséggel kapcsolatban, hogy a 2006/112 irányelv 183. cikke alapján a tagállamok előírhatják a héakülönbözet következő időszakra történő átvitelét vagy visszatérítését, a Bíróság megállapította, hogy a tagállamok által e tekintetben előírt szabályok nem sérthetik az adósemlegesség elvét azáltal, hogy ezen adót teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik (a C-274/10. sz., Bizottság kontra Magyarország ügyben 2011. július 28-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-7289. o.] 45. pontja).

31 A Bíróság hangsúlyozta, hogy e szabályoknak lehetővé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelelő feltételek mellett az e héakülönbözetből származó teljes követelését visszakapja, ami magában foglalja, hogy a visszatérítésnek ésszerű határidőn belül kell megtörténnie (a fent hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 45. pontja).

32 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy az, hogy az adóalany elismervénnyel rendelkezik arról, hogy a helyesbített számlát a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője átvette, igazolhatja, hogy utóbbi értesült arról, hogy az esetleges héalevonási jogát az említett helyesbített számla alapján kell kiszámítania.

33 A szóban forgó követelmény főszabály szerint hozzájárulhat mind a héa pontos behajtásának és az adócsalás megakadályozásának biztosításához, mind pedig ahhoz, hogy csökkenjen az adóbevétel-kiesés veszélye. Ebből következik, hogy a Lengyel Köztársaság joggal hivatkozhat arra, hogy e követelmény a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében és 273. cikkében szereplő jogszerű célokat követi.

34 A Lengyel Köztársaság jelezte a Bíróság előtt, hogy az alapügybeli követelmény egyrészt csak a belföldi ügyletekre vonatkozik, másrészt pedig semmilyen alaki feltétel nem kapcsolódik hozzá, ezért azt minden megfelelő módon teljesíteni lehet. Szerinte e követelményt olyannak lehet tekinteni, mint amely főszabály szerint nem jelent túlzott megterhelést az adóalanyok, a termékek vagy szolgáltatások értékesítői számára.

35 Ugyanakkor a KFP úgy érvelt a tárgyaláson, hogy a gyakorlatban az adóhatóság csak egy meghatározott alakiságú átvételi elismervényt fogad el, azaz a helyesbített számla másolatát, amelyet a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője a bélyegzőjével látott el.

36 A kérdést előterjesztő bíróságra hárul az a feladat, hogy megvizsgálja, milyen alakiságú átvételi elismervényeket fogad el az adóhatóság az alapügybeli követelmény teljesítésének igazolásaként.

37 Mivel továbbá a kérdéses átvételi elismervénnyel való rendelkezés lehetővé teszi a termékek vagy szolgáltatások értékesítője számára, hogy a helyesbített számlán szereplő összegek alapján számítsa ki a fizetendő héát, illetve igényelje vissza az adóhatóságnak megfizetett héa különbözetének teljes összegét, e követelmény főszabály szerint nem veszélyezteti a héa semlegességét.

38 Miután azonban az átvételi elismervénnyel való rendelkezés a nemzeti jogban elengedhetetlen feltétele annak, hogy a helyesbített számlán szereplő összegek alapján számítsák ki a fizetendő héát, illetve igényeljék vissza a megfizetett héa különbözetét, meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 29–31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel csorbul a héa semlegessége, ha a termékek vagy szolgáltatások értékesítője számára ésszerű határidőn belül lehetetlen vagy rendkívül nehéz az ilyen átvételi elismervény beszerzése.

39 E tekintetben a KFP – anélkül, hogy ezt vitatták volna – kifejtette, hogy a lengyel jog nem ír elő olyan kötelezettséget a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője számára, amely jogilag a helyesbített számla átvételének elismerésére kötelezné, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróságra hárul.

40 Ha az alapügybeli feltétel miatt a termékek vagy szolgáltatások értékesítője számára lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé válik az, hogy az eredeti számla alapján az adóhatóságnak megfizetett héa különbözetét ésszerű határidőn belül visszaigényelje, a héasemlegesség és az arányosság elve azt követeli, hogy az érintett tagállam tegye lehetővé az adóalany számára, hogy a nemzeti adóhatóságok előtt más módon bizonyítsa egyrészről, hogy az adott eset körülményei között megfelelő gondosságot tanúsított annak érdekében, hogy megbizonyosodjon afelől, hogy a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője a helyesbített számla birtokába került, és azt tudomásul vette, másrészről pedig, hogy a szóban forgó ügyletet ténylegesen az említett helyesbített számlán szereplő feltételek szerint bonyolították le.

41 E célra szolgálhatnak a helyesbített számla és a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője részére címzett, az átvételi elismervény megküldésére szóló felszólítás másolatai, valamint, amint a KFP – anélkül, hogy ezt vitatták volna – a tárgyaláson is említette, azok a kifizetési vagy számviteli bizonylatok, amelyek alapján beazonosítható az az összeg, amelyet a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője az érintett ügylet jogcímén az adóalanynak ténylegesen megfizetett.

42 Tekintettel a fenti megfontolásokra, a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy

– a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti feltétel fogalma felöleli azt a követelményt, amely az eredeti számla szerinti adóalap csökkentését attól teszi függővé, hogy az adóalany elismervénnyel rendelkezik-e arról, hogy a helyesbített számlát a termékek beszerzője vagy szolgáltatások igénybevevője átvette;

– az ilyen követelmény főszabály szerint nem ellentétes sem a héasemlegesség, sem az arányosság elveivel. Ha azonban az adóalany, a termékek vagy szolgáltatások értékesítője számára lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé válik az, hogy az ilyen átvételi elismervényt ésszerű határidőn belül megszerezze, nem lehet megtagadni tőle, hogy a nemzeti adóhatóságok előtt más módon bizonyítsa egyrészről, hogy az adott eset körülményei között megfelelő gondosságot tanúsított annak érdekében, hogy megbizonyosodjon afelől, hogy a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője a helyesbített számla birtokába került, és azt tudomásul vette, másrészről pedig, hogy a szóban forgó ügyletet ténylegesen az említett helyesbített számlán szereplő feltételek szerint bonyolították le.

A költségekről

43 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti feltétel fogalma felöleli azt a követelményt, amely az eredeti számla szerinti adóalap csökkentését attól teszi függővé, hogy az adóalany elismervénnyel rendelkezik-e arról, hogy a helyesbített számlát a termékek beszerzője vagy szolgáltatások igénybevevője átvette.

Az ilyen követelmény főszabály szerint nem ellentétes sem a hozzáadottérték-adó semlegességének elvével, sem az arányosság elvével. Ha azonban az adóalany, a termékek vagy szolgáltatások értékesítője számára lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé válik az, hogy az ilyen átvételi elismervényt ésszerű határidőn belül megszerezze, nem lehet megtagadni tőle, hogy az érintett tagállam nemzeti adóhatóságai előtt más módon bizonyítsa egyrészről, hogy az adott eset körülményei között megfelelő gondosságot tanúsított annak érdekében, hogy megbizonyosodjon afelől, hogy a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője a helyesbített számla birtokába került, és azt tudomásul vette, másrészről pedig, hogy a szóban forgó ügyletet ténylegesen az említett helyesbített számlán szereplő feltételek szerint bonyolították le.

Aláírások