A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2016. szeptember 15.*

„Előzetes döntéshozatal — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — 2006/112/EK irányelv — A 178. cikk a) pontja — Levonási jog — Gyakorlási módok — A 226. cikk 6. és 7. pontja — A számlán kötelezően feltüntetendő adatok — A nyújtott szolgáltatások mértéke és jellege — A szolgáltatásnyújtás teljesítésének dátuma”

A C-516/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) a Bírósághoz 2014. november 17-én érkezett, 2014. november 3-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA**

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, C. Lycourgos, Juhász E., C. Vajda (előadó) és K. Jürimäe bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. január 14-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA képviseletében P. Braz advogado,

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, R. Campos Laires és A. Cunha, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében T. Henze, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és P. Guerra e Andrade, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. február 18-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

* Az eljárás nyelve: portugál.

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 2006. L 347., 1. o.) 178. cikke a) pontjának és 226. cikke 6. pontjának az értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA (a továbbiakban: Barlis) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó– és vámhatóság, Portugália) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta a valamely ügyvédi iroda által nyújtott szolgáltatásokat igénybevevő Barlis által előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonásához való jogot, azon okból, hogy az ezen ügyvédi iroda által kiállított számlák nem felelnek meg a nemzeti jogszabályok szerinti alaki követelményeknek.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdése ekképpen rendelkezik:

„Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor, a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás mindig azon időszak lejártakor minősül teljesítettnek, amelyre ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak, kivéve a 14. cikk (2) bekezdésének b) pontja alá tartozó azon termékértékesítést, mely a termék meghatározott időszakra vonatkozó bérletéből vagy részletvételéből áll.”

4 Ezen irányelv 168. cikke szerint:

„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;

[...]”

5 Az említett irányelv 178. cikkének a szövege a következő:

„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;

[...]”

6 Ugyanezen irányelv 219. cikke úgy rendelkezik, hogy számlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, és módosítja azt.

7 A 2006/112 irányelv 220. cikke értelmében:

„Minden adóalany köteles biztosítani, hogy az alábbi esetekben saját maga, vagy az, akinek részére a terméket értékesíti, illetve a szolgáltatást nyújtja, vagy egy, az adóalany nevében és megbízásából eljáró harmadik fél számlát bocsásson ki:

1. másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]”

8 Ezen irányelv 226. cikke előírja:

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

[...]

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

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

[...]”

9 Az említett irányelv 273. cikke a következőképpen 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.”

A portugál jog

10 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a código do IVA (héatörvénykönyv) 36. cikke (5) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy a számláknak „az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások szokásos megjelölését és az alkalmazandó adómérték meghatározásához szükséges adatokat” kell tartalmazniuk.

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

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

12 A Barlis, amelynek székhelye Lisszabonban (Portugália) található, étteremmel rendelkező szállodákat üzemeltet.

13 A Barlis 2008 és 2010 között szolgáltatásokat vett igénybe egy ügyvédi irodától (a továbbiakban: szóban forgó jogi szolgáltatások), amelyekről négy számlát (a továbbiakban: szóban forgó számlák) állítottak ki, az alábbi leírásokkal:

– 2008. augusztus 26-i 02170/2008. sz. számla – „2007. december 1-jétől a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások”;

– 2008. december 17-i 32100478. sz. számla – „Júniustól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokért járó tiszteletdíj”;

– 2009. április 29-i 32101181. sz. számla – „A mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokért járó tiszteletdíj”; és

– 2010. június 2-i 32104126. sz. számla – „2009. november 1-jétől a mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokért járó tiszteletdíj”.

14 A Barlis élt az e számlákon feltüntetett héa levonásának jogával.

15 A Barlis által benyújtott héa-visszatérítés iránti kérelmet követően az illetékes hatóságok ellenőrzési eljárásokat indítottak a 2008 és 2011 közötti évekre vonatkozóan. Ezen ellenőrzések során e hatóságok azt állapították meg, hogy a Barlisnak nem volt joga a szóban forgó jogi szolgáltatásokra vonatkozó héát levonni, mivel a Barlis ügyvédei által kiállított, szóban forgó számlákon szereplő leírások elégtelenek voltak. Következésképpen e hatóságok a héa 8689,49 euró – az e jogi szolgáltatások címén levont héa összegének megfelelő – összegű helyesbítését javasolták.

16 A Barlist tájékoztatták arról, hogy gyakorolhatja az előzetes meghallgatáshoz való jogát, amely társaság dokumentumokat csatolt be a szóban forgó jogi szolgáltatások részletesebb bemutatásával.

17 Az illetékes hatóságok mindazonáltal fenntartották a javasolt helyesbítéseket a szóban forgó számlák hiányos jellege okán. E hatóságok szerint az ilyen alaki jogszerűség hiánya nem orvosolható a hiányzó elemeket igazoló mellékletek benyújtásával, mivel ezek nem minősülnek a számlákkal „egyenértékű dokumentumoknak”. Ugyanis az ilyen „egyenértékű dokumentumoknak” önmagukban is teljesíteniük kellene a héatörvénykönyv 36. cikkének (5) bekezdésében szereplő összes feltételt, ami nem áll fenn egy egyszerű melléklet esetén.

18 2013. május 31-én a Barlis fellebbezést nyújtott be e határozat ellen, amelyet egy 2013. szeptember 25-i határozattal elutasítottak azon okból, hogy a szóban forgó számlákon szereplő „jogi szolgáltatások” megjelölés nem felelt meg sem a 2006/112 irányelv 226. cikke 6. pontja követelményeinek, sem az ezen irányelvet átültető nemzeti rendelkezéseknek, mivel e megjelölés nem részletezte sem a nyújtott szolgáltatásokat, sem az egyes szolgáltatások vagy az összes szolgáltatás mennyiségét.

19 Fellebbezése elutasítását követően a Barlis 2013. december 30-án egyszemélyes választottbíróság megalakítását kérelmezte.

20 Az ebben az összefüggésben eljáró Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) arra a megállapításra jut, hogy meg kell határoznia, hogy a szóban forgó számlákon szereplő megjelölések

teljesítik-e a héatörvénykönyv 36. cikke (5) bekezdésének b) pontjában szereplő összes feltételt, amely pont szerint a számláknak tartalmazniuk kell „az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások szokásos megjelölését és az alkalmazandó adómérték meghatározásához szükséges adatokat”.

21 E bíróság mindazonáltal észrevételezi, hogy a nemzeti jog értelmezésének összhangban kell lennie a 2006/112 irányelv 226. cikkével, amely taxatívan felsorolja azon adatokat, amelyeknek a számlákon a héa megállapítása céljából szerepelniük kell, amelyek között – e rendelkezés 6. pontjában – található „az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege”.

22 Ilyen körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ]) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A [2006/112] irányelv 226. cikke 6. pontjának helyes értelmezése lehetővé teszi-e, hogy [az adó- és vámhatóság] elégtelennek tekints[e] az olyan számla tartalmát, amely »meghatározott időponttól a mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokat« vagy kizárólag »mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokat« említ, figyelembe véve, hogy az együttműködés elve alapján a hatáskörrel rendelkező hatóság az ügyletek megvalósulásának és részletes jellegzetességeinek megerősítéséhez szükséges kiegészítő információkat meg tudja szerezni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

23 Elöljáróban meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés kifejezetten csupán a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. pontjára irányul. Azonban annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni, amely lehetővé teszi számára az előtte folyamatban lévő jogvita elbírálását, az elvégzendő elemzést ki kell terjeszteni a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontjára és 226. cikkének 7. pontjára is. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság feladata az uniós jog minden olyan rendelkezésének értelmezése, amelyre a nemzeti bíróságoknak az eléjük terjesztett jogviták eldöntése érdekében szükségük van, még akkor is, ha e bíróságok az általuk feltett kérdésekben nem jelölik meg kifejezetten ezeket a rendelkezéseket (2015. július 16-i Abcur-ítélet, C-544/13 és C-545/13, EU:C:2015:481, 33. pont).

24 A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdésnek két része van, amelyeket külön kell kezelni. A kérdést előterjesztő bíróság a kérdésének első részével lényegében arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 226. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, olyan számlák, amelyeken csupán a „[meghatározott időponttól] a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” vagy „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, megfelelnek az e cikk 6. és 7. pontjában szereplő követelményeknek. Kérdésének második részével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az kizárja azt, hogy a nemzeti adóhatóságok megtagadják a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy az adóalany olyan számlával rendelkezik, amely nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában előírt feltételeket, miközben e hatóságok rendelkezésére áll minden ahhoz szükséges információ, hogy ellenőrizni tudják, teljesülnek-e az e jog gyakorlásához kapcsolódó anyagi jogi feltételek.

A kérdés első részéről, amely a 2006/112 irányelv 226. cikke 6. és 7. pontjának a tiszteletben tartására vonatkozik

25 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 226. cikke úgy rendelkezik, hogy az ezen irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, az említett irányelv 220. cikke értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag az előbbi cikkben említett adatokat kell kötelezően feltüntetni. A fentiekből következik, hogy a tagállamok a héalevonási jog

gyakorlását nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan feltételek tiszteletben tartásához, amelyeket a 2006/112 irányelv rendelkezései kifejezetten nem írnak elő (lásd ebben az értelemben: 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélet, C-368/09, EU:C:2010:441, 40. és 41. pont).

26 Először is, a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. pontja előírja, hogy a számlának tartalmaznia kell a nyújtott szolgáltatás mértékét és jellegét. E rendelkezés szövege ekképpen tartalmazza, hogy kötelező megjelölni a nyújtott szolgáltatás mértékét és jellegét, azonban nem pontosítja, hogy szükséges lenne az egyes nyújtott szolgáltatások kimerítő jellegű leírása.

27 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 30., 32. és 46. pontjában megjegyezte, a számlákon kötelezően feltüntetendő adatok rendeltetése az, hogy lehetővé tegyék az adóhatóságok számára, hogy ellenőrizzék az esedékes adó megfizetését és adott esetben a héalevonási jog fennállását. Következésképpen e rendeltetés fényében kell elemezni, hogy az alapügyben szóban forgókhoz hasonló számlák megfelelnek-e a 2006/112 irányelv 226. cikke 6. pontja követelményeinek.

28 Az alapügyben, noha a szóban forgó számlák a nyújtott szolgáltatásokat „jogi szolgáltatásoknak” minősítik, e fogalom – amint azt a portugál kormány az írásbeli észrevételeiben megjegyezte – számos különféle szolgáltatást foglal magában, és többek között olyan szolgáltatásokat is, amelyek nem feltétlenül tartoznak a gazdasági tevékenység körébe. Ebből következően a „[meghatározott időponttól] a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” vagy „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölés nem tűnik úgy, hogy kellően részletesen leírná a szóban forgó szolgáltatások jellegét. Ezenkívül, e megjelölés olyan általános, hogy nem tűnik úgy, hogy abból kivehető lenne a nyújtott szolgáltatások mértéke, a főtanácsnok által az indítványa 60–63. pontjában kifejtett okokból. Következésképpen az említett megjelölés *a priori* nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában előírt feltételeket, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell vizsgálnia.

29 Másodszor, a 2006/112 irányelv 226. cikkének 7. pontja azt követeli meg, hogy a számlán szerepeljen a szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének dátuma.

30 Ezt a követelményt szintén a számlákon a 2006/112 irányelv 226. cikkében előírtak szerint kötelezően feltüntetendő megjelölések célkitűzésének fényében kell értelmezni, azaz – amint az a jelen ítélet 27. pontjában említésre került –, hogy az adóhatóságok ellenőrizhessék az esedékes adó megfizetését és adott esetben a héalevonási jogot. Ebből a célból az említett számla tárgyát képező szolgáltatásnyújtás időpontja lehetővé teszi annak ellenőrzését, hogy az adóztatandó tényállás mikor valósul meg, és ennélfogva lehetővé teszi azon adóügyi rendelkezések meghatározását, amelyeket a dokumentum szerinti ügyletre az időbeli hatály szempontjából alkalmazni kell.

31 A jelen esetben kitűnik az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy az alapügyben szóban forgó számlák tárgyát képező jogi szolgáltatások során egymást követő időszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor. A 2006/112 irányelv 64. cikke úgy rendelkezik, hogy az ilyen szolgáltatásnyújtás mindig azon időszak lejártakor minősül teljesítettnek, amelyre ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak. Következésképpen, a 2006/112 irányelv 226. cikke 7. pontja követelményeinek való megfelelés érdekében elengedhetetlen, hogy ezen időszakok szerepeljenek az ilyen szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó számlákon.

32 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a szóban forgó, „[meghatározott időponttól] a mai napig nyújtott jogi szolgáltatásokra” vonatkozó számlák úgy tűnnek, hogy pontosan meghatározzák az elszámolási időszakot. Ellenben, a szóban forgó számlák egyike csupán azt a megjelölést tartalmazza, hogy „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások”. E számla nem jelöli meg a szóban forgó időszak kezdetének időpontját, és ennélfogva nem teszi lehetővé azon időszak meghatározását, amelyre a szóban forgó elszámolások vonatkoznak.

33 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az olyan számla, amely csupán azt a megjelölést tartalmazza, hogy „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások”, az elszámolási időszak kezdete időpontjának pontos meghatározása nélkül, nem teljesíti a 2006/112 irányelv 226. cikkének 7. pontjában előírt feltételeket.

34 Azonban, ha a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a szóban forgó számlák nem teljesítik az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjából következő feltételeket, meg kell vizsgálnia, hogy a Barlis által becsatolt dokumentumokban szerepel-e az alapügyben szóban forgó jogi szolgáltatások részletesebb bemutatása, és hogy az előbbiek az említett irányelv 219. cikke értelmében számlának tekinthetők-e, olyan dokumentumokként, amelyek kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkoznak, és módosítják azt.

35 A fenti megfontolásokból következik, hogy a feltett kérdés első részére azt kell válaszolni, hogy a 2006/112 irányelv 226. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, olyan számlák, amelyeken csupán a „[meghatározott időponttól] a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, *a priori* nem felelnek meg az e cikk 6. pontjában szereplő feltételeknek, és hogy az olyan számlák, amelyeken csupán a „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, *a priori* nem felelnek meg sem az említett 6. pontban, sem a szóban forgó cikk 7. pontjában szereplő feltételeknek, amit azonban a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell vizsgálnia.

A kérdés második részéről, amely a héalevonási jog gyakorlása szempontjából az olyan számlának a következményeire vonatkozik, amely nem teljesíti a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában előírt feltételeket

36 Kérdésének második részével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 226. cikke 6. és 7. pontjának megsértése milyen következményekkel jár a héalevonási jog gyakorlására nézve.

37 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, hogy a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt héalevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd ebben az értelemben: 2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Ami a héalevonási jog keletkezésének a tartalmi feltételeit illeti, a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából kitűnik, hogy e jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalanynak utóbb adóköteles tevékenységéhez kell felhasználnia, és hogy e termékeket vagy szolgáltatásokat előbb más adóalanynak kell értékesítenie, illetve nyújtania (lásd ebben az értelemben: 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Ami a szóban forgó jog alaki feltételeit illeti, a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontjából az következik, hogy e jog gyakorlása az ezen irányelv 226. cikke szerint kiállított számlával való rendelkezéshez van kötve (lásd ebben az értelemben: 2012. március 1-jei Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz ítélet; C-280/10, EU:C:2012:107, 41. pont; 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 29. pont).

42 A Bíróság úgy ítélte meg, hogy a héasemlegesség alapvető elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi feltételek teljesülnek, még ha egyes alaki feltételeknek nem is tesznek eleget az adóalanyok. Ennélfogva, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi feltételek teljesülnek-e, az adóalanynak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében e hatóság nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (lásd ebben az értelemben: 2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítélet, C-385/09, EU:C:2010:627, 42. pont; 2012. március 1-i Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz ítélet; C-280/10, EU:C:2012:107, 43. pont; 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 58. és 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Ebből következően az adóhatóság nem tagadhatja meg a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy valamely számla nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában előírt feltételeket, ha rendelkezésére áll minden, annak ellenőrzéséhez szükséges adat, hogy az e jogra vonatkozó anyagi jogi feltételek teljesülnek-e.

44 E tekintetben az adóhatóság vizsgálata nem korlátozódhat magának a számlának a vizsgálatára. Az adóhatóságnak figyelembe kell vennie az adóalany által szolgáltatott kiegészítő információkat is. E megállapítást alátámasztja a 2006/112 irányelv 219. cikke, amelynek értelmében számlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, és módosítja azt.

45 Az alapügyben ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróságnak a szóban forgó számlákban és a Barlis által becsatolt dokumentumokban szereplő összes információt figyelembe kell vennie annak vizsgálatához, hogy a Barlis héalevonási jogának anyagi jogi feltételei teljesülnek-e.

46 Ebben az összefüggésben először is hangsúlyozni kell, hogy a héalevonást kérelmező adóalanynak kell bizonyítania, hogy megfelel az igénybevételhez előírt feltételeknek (lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i Evita-K. ítélet, C-78/12, EU:C:2013:486, 37. pont). Az adóhatóságok tehát magától az adóalanytól követelhetik a kért levonás biztosításához általuk szükségesnek tartott igazolásokat (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Twoh International ítélet, C-184/05, EU:C:2007:550, 35. pont).

47 Másodszor, pontosítani kell, hogy a tagállamok hatáskörükben szankciókat írhatnak elő a héalevonási jog gyakorlására vonatkozó alaki jogi feltételek megsértése esetére. A 2006/112 irányelv 273. cikke értelmében a tagállamok intézkedéseket fogadhatnak el az adó pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, feltéve hogy ezen intézkedések nem haladják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztetik a héa semlegességét (lásd ebben az értelemben: 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 62. pont).

48 Az uniós jog többek között nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy adott esetben a jogsértés súlyosságával arányos bírságot vagy pénzbüntetést szabjanak ki az alaki követelmények megsértésének szankcionálása érdekében (lásd ebben az értelemben: 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 A fenti megfontolásokból következően a feltett kérdés második részére azt kell válaszolni, hogy a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az kizárja azt, hogy a nemzeti adóhatóságok megtagadják a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy az adóalany olyan számlával

rendelkezik, amely nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában előírt feltételeket, miközben e hatóságok rendelkezésére áll minden olyan szükséges információ, amely alapján ellenőrizni tudják, hogy az e jog gyakorlásához kapcsolódó anyagi jogi feltételek teljesülnek-e.

A költségekről

50 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 226. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, olyan számlák, amelyeken csupán a „[meghatározott időponttól] a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, *a priori* nem felelnek meg az e cikk 6. pontjában szereplő feltételeknek, és hogy az olyan számlák, amelyeken csupán a „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjelölést tüntették fel, *a priori* nem felelnek meg sem az említett 6. pontban, sem a szóban forgó cikk 7. pontjában szereplő feltételeknek, amit azonban a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell vizsgálnia.

A 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az kizárja azt, hogy a nemzeti adóhatóságok megtagadják a hozzáadottértékadó-levonás jogát kizárólag azon okból, hogy az adóalany olyan számlával rendelkezik, amely nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában előírt feltételeket, miközben e hatóságok rendelkezésére áll minden olyan szükséges információ, amely alapján ellenőrizni tudják, hogy az e jog gyakorlásához kapcsolódó anyagi jogi feltételek teljesülnek-e.

Aláírások