A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2024. november 21.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A héa levonása – A héasemlegesség elve – Nyilvántartásba vétel iránti kérelem késedelmes benyújtása – Számlák kibocsátása és tartalma – Előzetesen felszámított héát nem tartalmazó számla – Jegyzőkönyv alapján számított adó – Helyesbítő számla hiánya – Adólevonási jog – Kizárás”

A C-624/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad – Varna (várnai közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2023. október 10-én érkezett, 2023. szeptember 27-i határozatával terjesztett elő

a **„SEM Remont” EOOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: F. Biltgen, az első tanács elnöke, a hetedik tanács elnökeként eljárva, M. L. Arastey Sahún, az ötödik tanács elnöke (előadó), és J. Passer bíró,

főtanácsnok: A. M. Collins,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a „SEM Remont” EOOD képviseletében A. Bochu, M. Gouraud és B. Le Bret avocats,

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviseletében D. Zhelyazkov,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

– a bolgár kormány képviseletében T. Mitova és T. Tsingileva, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében D. Drambozova és J. Jokubauskaitė, 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 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o., helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv), valamint a hozzáadottérték-adó (héa) semlegessége elvének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a „SEM Remont” EOOD és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság várnai „jogorvoslati, valamint adó-, és társadalombiztosítási” igazgatóságának igazgatója, Bulgária) között a héalevonási jognak az e társasággal szemben történő megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

## Jogi háttér

### *Az uniós jog*

3 A héairányelv 63. cikke előírja:

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

4 Ezen irányelv 167. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

5 Az említett irányelv 168. cikkének szövege a következő:

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

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

[…]”

6 Ugyanezen irányelv 176. cikke kimondja:

„A[z Európai Unió] Tanács[a] a[z Európai] Bizottság javaslata alapján egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadások nem jogosítanak a HÉA levonására. […]

Az első albekezdésben említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan korlátozást, amelyet az 1979. január 1-jén, vagy – a[z Európai] Közösséghez az említett időpontot követően csatlakozó tagállamok esetében – a csatlakozás időpontjában hatályos nemzeti jogszabályaik előírnak.”

7 A héairányelv 178. cikke előírja:

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

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie

[…]”

8 Ezen irányelv 179. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

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

9 Az említett irányelv 203. cikkének szövege a következő:

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

10 Ugyanezen irányelv 218. cikke a következőket írja elő:

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

11 A héairányelv 219. cikke előírja:

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

12 Ezen irányelv 226. cikke, amelyet annak XI. címe 3. fejezetének 4. szakasza tartalmaz, a következőképpen rendelkezik:

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

[…]

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

[…]

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;

[…]

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 HÉA-adómérték;

10) a fizetendő HÉA összege, kivéve ha olyan különös szabályozást alkalmaznak, amely esetében ez az irányelv kizárja az adat feltüntetését;

[…]”

### *A bolgár jog*

13 A zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a DV 2006. augusztus 4-i 63. száma; a továbbiakban: ZDDS) alapügyre alkalmazandó változatának 25. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) E törvény értelmében adóztatandó tényállásnak minősül az e törvény értelmében adóköteles személyek által végzett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, a Közösségen belüli termékbeszerzés, valamint a 16. cikk szerinti termékimport.

(2) […] Az adóztatandó tényállás a termék tulajdonjoga, vagy bármely más dologi jog, valamint a termékkel tulajdonosként való rendelkezési jog átruházásának időpontjában, vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontjában valósul meg.”

14 A ZDDS 71. cikke előírja:

„Az érdekelt személy az adójóváírás levonásának jogát akkor gyakorolhatja, ha az alábbi feltételek közül legalább az egyik teljesül:

(1) a 114. és 115. cikk szerinti követelményeknek megfelelően kiállított olyan adójogi dokumentummal rendelkezik, amelyben a héa külön sorban van feltüntetve azon termékek vagy szolgáltatások vonatkozásában, amelyeknek beszerzője, illetve igénybevevője;

[…]”

15 A ZDDS 96. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Minden bulgáriai illetőségű jogalany, akinek adóköteles árbevétele a folyó hónapot megelőző tizenkét egymást követő hónapot meg nem haladó időtartamban eléri vagy meghaladja az 50 000 [bolgár levát (BGN), (körülbelül 25 600 euró)], köteles a jelen törvény alapján nyilvántartásba vételi nyilatkozatot benyújtani azon adómegállapítási időszak lejártát követő hét napon belül, amelynek során ezen árbevételt elérte. Amennyiben az árbevételt két egymást követő hónapot meg nem haladó időtartamon keresztül – ideértve a folyó hónapot is – érik el, az érintett személynek az árbevétel elérésétől számított hét napon belül be kell nyújtania a nyilatkozatát.”

16 A ZDDS 102. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ha az adóhatóság megállapítja, hogy valamely személy nem teljesítette határidőn belül a nyilvántartásba vétel iránti kérelem benyújtására vonatkozó kötelezettségét, e személyt nyilvántartásba vételi határozatával nyilvántartásba veszi, ha teljesülnek a nyilvántartásba vétel feltételei.

(2) Az (1) bekezdésben említett határozatnak tartalmaznia kell a nyilvántartásba vételi kötelezettség keletkezésének alapját és időpontját.

(3) […] Azon személy adótartozásának megállapítása céljából, aki az előírt határidőn belül nem nyújtott be nyilvántartásba vételi nyilatkozatot, e személyt az általa végzett adóköteles termékértékesítések és Közösségen belüli beszerzések, valamint az általa igénybe vett azon adóköteles szolgáltatások utáni adó megfizetésére kötelezettnek kell tekinteni, amelyek esetében az adót az igénybevevőnek kell megfizetnie:

1. […] azon határidő lejártát követő időszakra, amelyen belül a nyilvántartásba vételi határozatot el kellett volna fogadni, ha az érintett személy a határidőn belül benyújtotta volna a nyilvántartásba vételi nyilatkozatot, addig az időpontig, amikor az adóhatóság nyilvántartásba vette;

2. […] azon határidő lejártát követő időszakra, amelyen belül a nyilvántartásba vételi határozatot el kellett volna fogadni, ha az érintett személy a határidőn belül benyújtotta volna a nyilvántartásba vételi nyilatkozatot, addig az időpontig, amikor már nem áll fenn nyilvántartásba vételi ok.

(4) […] A 96. cikk (1) bekezdésének második mondata szerinti esetekben azon személy adótartozásának megállapítása céljából, aki nem nyújtott be határidőn belül nyilvántartásba vételi nyilatkozatot, jóllehet erre köteles volt, e személyt azon adóköteles értékesítés utáni adó

megfizetésére kötelezettnek kell tekinteni, amely az 50 000 BGN [körülbelül 25 600 euró] adóköteles árbevétel túllépését eredményezi az árbevétel túllépésének időpontjától az adóhatóság általi nyilvántartásba vétel időpontjáig, vagy azon időpontig, amikor már nem áll fenn nyilvántartásba vételi ok. Az árbevétel túllépését eredményező adóköteles értékesítés után adót kell fizetni. Az érintett személy köteles továbbá adót fizetni azon adóköteles szolgáltatások után, amelyeket igénybe vett, és amely után adót kell fizetnie a szolgáltatás igénybevevőjének, valamint az ezen időszak alatt teljesített, Közösségen belüli adóköteles beszerzések után.

[…]”

17 A ZDDS 114. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

„A számlán kötelezően fel kell tüntetni a következő adatokat:

[…]

11) az adó nélküli egységár és az értékesítés adóalapja, valamint a nyújtott kereskedelmi kedvezmények és árengedmények, amennyiben azokat az egységár nem tartalmazza;

12) az adó mértéke, és amennyiben a mérték nulla, alkalmazásának okai, valamint az adó meg nem fizetésének okai;

13) az adó összege;

14) a fizetendő összeg, ha az eltér az adóalap és az adó összegétől;

[…]”

18 A ZDDS 116. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A számlák és azokhoz kapcsolódó értesítések nem helyesbíthetők és nem egészíthetők ki. A helytelenül kiállított vagy helyesbített bizonylatokat érvényteleníteni kell, és új bizonylatokat kell kibocsátani.

(2) Tévesen kiállított dokumentumoknak minősülnek azok a számlák és az azokhoz kapcsolódó értesítések is, amelyek nem tüntetik fel a héát, noha azt fel kellene tüntetniük.

[…]

(4) Ha az értékesítő vagy a beszerző könyvelése helytelenül kiállított vagy helyesbített okiratokat tartalmaz, azok érvénytelenítéséről minden egyes fél tekintetében az alábbi tartalmú jegyzőkönyvet kell kiállítani:

1) az érvénytelenítés indoka;

2) az érvénytelenített bizonylat száma és kelte;

3) az új bizonylat száma és kelte;

4) minden egyes fél tekintetében a jegyzőkönyvet kiállító személyek aláírása.

(5) Az érvénytelenített bizonylatok minden példányát megőrzi a kibocsátó, és a törvény végrehajtási rendeletének megfelelően az értékesítő és a beszerző könyvelésében is fel kell tüntetni.

[…]

(7) […] Az adóhatóságok által kibocsátott jogerős aktus esetén a számlák és értesítések kijavítására az (1)–(6) bekezdésnek megfelelően kerül sor, amennyiben az ezen aktusban megállapított kötelezettséget az államkincstárnak megfizették a Natsionalna agentsia za prihodite [(nemzeti központi adóhatóság, Bulgária)] illetékes területi igazgatóságának egyik számlájára, vagy azt az adóhatóság elszámolta.”

## Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19 A SEM Remont a bolgár jog szerint bejegyzett társaság, amely földalatti vasutak és magasvasutak építésével foglalkozik. A társaság héaalany.

20 2020. augusztus 4-én e társaság szerződést kötött az orosz jog hatálya alá tartozó Gidrostroy – Russia OOD-vel, amely kotrási munkálatok elvégzésére bocsát rendelkezésre hajókat, hogy ez utóbbi kotrási munkákat végezzen a várnai (Bulgária) kikötő vízterületén. E szerződés értelmében a Gidrostroy – Russia volt a szolgáltatás nyújtója és a SEM Remont a szolgáltatás igénybevevője.

21 2020. október 31-én és november 15-én a Gidrostroy – Russia két számlát állított ki a SEM Remont részére az e szerződés teljesítése során elvégzett munkákról, 1 320 542,97 BGN (körülbelül 675 200 euró), illetve 2 440 972,26 BGN (körülbelül 1 248 100 euró) összegről. E számlák kibocsátásának időpontjában a Gidrostroy – Russia a ZDDS értelmében nem szerepelt a héanyilvántartásban Bulgáriában, tehát az említett számlákon nem tüntetett fel héát. A szóban forgó munkálatokat később végezték el, és azok igénybevevője az ES BILD, a SEM Remont és az EIS – Stroitelna kompania AD – a Gidrostroy – Russia bulgáriai képviselője – által létrehozott társaság volt.

22 A Gidrostroy – Russia 2020. november 26-án nyújtotta be héanyilvántartásba vételi nyilatkozatát. A nyilvántartásba vételi határozatot 2020. december 10-én bocsátották ki számára, és azt 2020. december 11-én kézbesítették neki.

23 A Gidrostroy – Russiát adóellenőrzésnek vetették alá, amely megállapította, hogy e társaság 2019. december 9-től átlépte a ZDDS 96. cikkének (1) bekezdésében előírt adóköteles forgalomra vonatkozó értékhatárt, amely indokolja a héanyilvántartásba vételét, és hogy ezért e rendelkezés alapján legkésőbb 2019. december 16-ig be kellett volna nyújtania az e törvény szerinti nyilvántartásba vételi nyilatkozatot. E kötelezettség teljesítésének hiányában az említett társaságot ezért úgy tekintették, hogy héafizetési kötelezettség terheli az e küszöbértéket meghaladását eredményező értékesítések után, a 2019. december 9-től a ZDDS 96. cikkének (1) bekezdése szerinti tényleges nyilvántartásba vételének időpontjáig, azaz 2020. december 11-ig terjedő időszakban.

24 2020. december 11-én az adóhatóság felszólította a Gidrostroy – Russiát, hogy a ZDDS 117. cikke (1) bekezdésének 1. pontja alapján állapítsa meg ezen időszakra vonatkozóan az adóköteles ügyletek utáni héát, és nyújtson be jegyzőkönyvet. 2021. július 12-i levelében e társaság

benyújtotta ezt a jegyzőkönyvet, 2021. június 29-i dátummal, megállapítva ezt a héát, amelyben ezen ügyletek szolgáltatójaként és kedvezményezettjeként szerepelt. Az említett jegyzőkönyv említést tett többek között a 2020. október 31-i és november 15-i, összesen 752 303,05 BGN (körülbelül 384 650 euró) összegű héát tartalmazó két számláról.

25 Az EIS – Stroitelna kompania – a Gidrostroy – Russia képviselője Bulgáriában –, amelynek a bankszámláját az e társaság e tagállamban fennálló adókötelezettségeinek megfizetésére használták, 2021. július 13-án szerződést kötött a SEM Remonttal, amelyben ez utóbbi 752 303,05 BGN összegű kölcsönt nyújtott számára, amely megegyezik az e két számla tekintetében a jegyzőkönyvben feltüntetett héa összegével. E kölcsön összegét az EIS – Stroitelna kompania ténylegesen arra használta fel, hogy ezt a héát befizesse a bolgár államkincstárnak.

26 A SEM Remont a 2021. decemberi adómegállapítási időszakra vonatkozóan a beszerzési nyilvántartásában és a héabevallásban 753 390,12 BGN (körülbelül 385 200 euró) összegű héa levonásához való jogot rögzített, a jegyzőkönyv alapján.

27 Az adóhatóság azonban megállapította, hogy e jegyzőkönyv kiállításának időpontjában az adókötelezettséget keletkeztető tényállás nem következett be, következésképpen a héa nem volt felszámítható. E körülmények között e hatóság megállapította, hogy a SEM Remont nem felelt meg a ZDDS 71. cikkében foglalt héalevonási feltételeknek, mivel nem rendelkezett a héát feltüntető számlákkal. E tekintetben úgy ítélte meg, hogy az említett jegyzőkönyv nem minősül a levonási jog fennállását igazoló érvényes dokumentumnak.

28 Következésképpen a ZDDS 71. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 25. cikkének (1) és (4) bekezdése alapján az adóhatóság megtagadta a SEM Remonttól a szóban forgó héalevonási jogot.

29 Az adóhatóság ezen elutasítását ezenkívül az a körülmény indokolta, hogy a Gidrostroy – Russiától történt beszerzésekhez kapcsolódó héát az e társaság ellenőrzési eljárását követően állapították meg, a ZDDS 102. cikkének (4) bekezdése alapján. E tekintetben e hatóság elfogadta e rendelkezésnek a Konstitutsionen sad (alkotmánybíróság, Bulgária) általi azon értelmezését, amely szerint az adóköteles ügylet azon szolgáltatója, amely az előírt határidőn belül nem nyújtott be nyilvántartásba vételi nyilatkozatot, köteles ezen ügylet után héát fizetni, de nem jogosult arra, hogy helyesbítse azokat a számlákat, amelyeket azon időpontok közötti időszakban állítottak ki, hogy elérte az adóköteles árbevételi küszöbértéket, amelytől kezdve a héanyilvántartásba vétel kötelező, és a tényleges héanyilvántartásba vételének időpontja.

30 A SEM Remont keresetet nyújtott be az Administrativen sad – Varnához (várnai közigazgatási bíróság, Bulgária) – a kérdést előterjesztő bírósághoz – az adóhatóság azon határozata ellen, amely megtagadta tőle a héa levonásához való jogát. E bíróság arra keresi a választ, hogy összeegyeztethetők-e a héairányelvvel és a héasemlegesség elvével azon nemzeti jogi rendelkezések és nemzeti közigazgatási gyakorlat, amelyek értelmében az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben az értékesítés igénybevevőjével szemben megtagadják a héalevonási jogot, ha a szolgáltató, amelyet nem vettek héanyilvántartásba, úgy bocsátott ki számlát, hogy a héát nem tüntette fel, azonban az értékesítés megtörténtét követően az adóhatóság felszólítására héanyilvántartásba vették, és amely egy ellenőrzést követően nem egy helyesbített számlát állított ki, hanem egy olyan jegyzőkönyvet, amelyben ezen ügylet szolgáltatójaként és igénybevevőjeként is szerepel, említve a szóban forgó számlát, az adóalapot és az arra alkalmazott héát.

31 E körülmények között az Administrativen sad–Varna (várnai közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [héairányelv] 63. cikke, 167. cikke, 168. cikkének a) pontja, 178. cikkének a) pontja, 218–220. cikke, 226. cikke és 228. cikke alapján megengedhető-e az adóhatóságnak a nemzeti rendelkezések és különösen a [ZDDS] 125. cikkével és a ZDDS 126. cikkével összefüggésben értelmezett 102. cikkének (4) bekezdésével, valamint 114. cikkével, 116. cikkével és 117. cikkével összefüggésben értelmezett 25. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 71. cikke (1) bekezdésének alkalmazásával kapcsolatos olyan gyakorlata, amely alapján a hozzáadottérték-adó (héa) hatálya alá tartozó szolgáltatás igénybevevőjétől mind a szolgáltatás nyújtásának időszaka, mind a szolgáltatásnyújtás adóbevallásban történő bejelentésének időszaka tekintetében megtagadták a [héa]levonási jogot azzal az indokkal, hogy a szolgáltatás nyújtója által részére kiállított számla nem tüntetett fel héát, és később (a szolgáltatás nyújtójánál végzett adóellenőrzés során) olyan dokumentum készült, amely nem felel meg a számla tartalmával szemben támasztott követelményeknek (olyan jegyzőkönyv készült, amelyben annak készítőjét egyszerre tüntették fel a jegyzőkönyv szerinti szolgáltatásnyújtóként és szolgáltatás-igénybevevőként), és amelyben feltüntették a szolgáltatás igénybevevője részére kiállított számlát, és az azon feltüntetett adóalap után kiszámították a héát, amelynek megfizetésére sor került, és a szolgáltatás igénybevevője csak ezt követően jelentette be a [héa]levonási jogot („adójóváírás igénybevételéhez való jog” a ZDDS alapján) a jegyzőkönyv alapján, és az ilyen gyakorlat gyakorlatilag lehetetlenné teszi-e vagy túlzottan megnehezíti-e az adóalany számára a [héa]levonási jog gyakorlását?

2) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén: Mikor kell gyakorolni az adólevonási jogot: a [héát] nem feltüntető számla kiállításának időpontjában vagy a jegyzőkönyv szolgáltatásnyújtó általi kiállításának időpontjában?

3) A héairányelv 178. cikkének a) pontjával és 176. cikkével összefüggésben értelmezett 203. cikke és az adósemlegesség elve alapján megengedhető-e a ZDDS 102. cikkének (4) bekezdéséhez hasonló olyan szabályozás és a nemzeti adóhatóság olyan gyakorlata, amely szerint a héa hatálya alá tartozó szolgáltatás olyan nyújtója, aki nem nyújtott be a ZDDS szerinti nyilvántartásba vétel iránti kérelmet a törvényben előírt, azon időponttól számított határidőn belül, amelyben a ZDDS szerinti nyilvántartásba vételi kötelezettség alá került, csupán a nyilvántartásba vételi kötelezettség keletkezése és az adóhatóságnál történő nyilvántartásba vétel közötti időszakban általa nyújtott szolgáltatásokat terhelő héát köteles megfizetni, és nincs lehetőség arra, hogy az a szolgáltatásnyújtó, akinek tekintetében megállapítást nyert a héakötelezettség a ZDDS 102. cikkének (4) bekezdése alapján, helyesbítő számlákat (vagy más dokumentumot) állítson ki a szolgáltatás igénybevevői részére, hogy ez utóbbiak gyakorolhassák az adólevonási jogot?”

## Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

### *Az első kérdésről*

32 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint a héa hatálya alá tartozó szolgáltatás igénybevevőjét megfosztják ezen adó levonásához való, ezen irányelvben előírt jogától abban az esetben, ha a szolgáltatás nyújtója egyrészt nem tett eleget a nemzeti

szabályozás által előírt, héanyilvántartásba vételi nyilatkozat benyújtására vonatkozó kötelezettségének, és olyan számlákat állított ki a szolgáltatás igénybevevője részére, amelyeken nem szerepel a héa, másrészt egy adóellenőrzés során olyan jegyzőkönyvet készített, amelyben szerepel ez a héa, és amelyben e szolgáltató szerepel az említett szolgáltatás igénybevevőjeként is.

33 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héairányelv 167. és soron következő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. Közelebbről, e jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2022. január 13-i Zipvit ítélet, C-156/20, EU:C:2022:2, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Ugyanakkor e levonási jog feltétele a többek között a héairányelv 168. cikkének a) pontjában előírt azon követelmények tiszteletben tartása, amelyek szerint a levonás iránti kérelemmel érintett héának fizetendő vagy megfizetett héának kell lennie (2022. január 13-i Zipvit ítélet, C-156/20, EU:C:2022:2, 22. pont).

35 Kétségtelen, hogy a Bíróság kimondta, hogy amennyiben valamely dolog árát a felek úgy határozták meg, hogy egyáltalán nem tüntették fel a héát, és az említett dolog eladója az a személy, aki köteles az adóköteles ügylet utáni héa megfizetésére, abban az esetben, ha ezen eladónak nincs lehetősége arra, hogy az adóhatóság által követelt héát a vevővel megtéríttesse, a felek által meghatározott árat úgy kell tekinteni, mint amely a héát már magában foglalja (2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 43. pont; 2022. január 13-i Zipvit ítélet, C-156/20, EU:C:2022:2, 23. pont; lásd ebben az értelemben: 2021. július 1-jei Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia ítélet, C-521/19, EU:C:2021:527, 30–34. pont).

36 A jelen ügyben azonban, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, a szóban forgó számlák kizárólag a héa nélküli adóalapot tüntették fel, mivel ezt az adót kizárólag a szolgáltatás nyújtója, azaz a Gidrostroy – Russia által az adóellenőrzés során készített jegyzőkönyvben tüntették fel.

37 E körülmények között a jelen ítélet 35. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatban foglalt vélelem az alapügyben nem alkalmazható.

38 E jegyzőkönyvet illetően meg kell jegyezni, hogy kétségtelen, hogy a Bíróság a 2022. szeptember 29-i Raiffeisen Leasing ítéletben (C-235/21, EU:C:2022:739, 46. pont) kimondta, hogy a héairányelv 203. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az olyan szerződés, amelynek megkötését nem követte a felek által kiállított számla, e rendelkezés értelmében számlának tekinthető abban az esetben, ha e szerződés minden olyan információt tartalmaz, amely szükséges ahhoz, hogy a tagállami adóhatóság megállapítsa, hogy a levonási jog anyagi jogi feltételei teljesülnek-e a jelen esetben.

39 Ugyanakkor a Gidrostroy – Russia által készített, a jelen ügyben szóban forgó jegyzőkönyv, amely azt tüntette fel, hogy e társaság egyszerre volt az érintett ügylet szolgáltatója és igénybevevője, és amelyet nem a SEM Remontnak, hanem az adóhatóságnak az általa végzett ellenőrzés során adtak át, nem hasonlítható a felek közötti olyan szerződéshez, mint amilyen az előző pontban említett ítélet tárgyát képező szerződés.

40 Másrészt, amint az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, a héairányelv és 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 (lásd ebben az értelemben: 2022. szeptember 29-i Raiffeisen Leasing ítélet, C-235/21, EU:C:2022:739, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Márpedig meg kell állapítani, hogy az alapügyben a héát a SEM Remont nem fizette meg, és azt nem is kellett megfizetnie. Az adóhatóság ugyanis megállapította, hogy a szóban forgó számlákat egy, végső soron a Gidrostroy – Russia által elvégzett ügyletre állították ki, és ezen ügylet igénybevevője az ES BILD társaság volt, amelyet a SEM Remont és az EIS – Stroitelna kompania hozott létre.

42 Ezt a megállapítást nem kérdőjelezi meg az arra az összegre vonatkozó kölcsönszerződés fennállása, amelynek tekintetében a héalevonást megtagadták a SEM Remonttól, és amely ez utóbbi és az EIS – Stroitelna kompania, mint a Gidrostroy – Russia képviselője között jött létre, mivel az ilyen szerződés nem keletkeztet a SEM Remont részéről héafizetési kötelezettséget a szolgáltatás nyújtója felé, és nem minősül a Gidrostroy – Russia által a SEM Remont részére kiállított számlák helyesbítésének.

43 E körülmények között a jelen ítélet 34. pontjában említett azon követelmények, amelyektől a héalevonási jog függ, nem tekinthetők teljesítettnek.

44 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint a héa hatálya alá tartozó szolgáltatás igénybevevőjét megfosztják ezen adó levonásához való, ezen irányelvben előírt jogától abban az esetben, ha a szolgáltatás nyújtója egyrészt nem tett eleget az e szabályozás által előírt, héanyilvántartásba vételi nyilatkozat benyújtására vonatkozó kötelezettségének, és olyan számlákat állított ki a szolgáltatás igénybevevője részére, amelyeken nem szerepel a héa, másrészt egy adóellenőrzés során olyan jegyzőkönyvet készített, amelyben szerepel ez a héa, és amelyben e szolgáltató szerepel az említett szolgáltatás igénybevevőjeként is.

### *A második kérdésről*

45 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az első kérdésben említett esetben a héalevonási jog az ezen adót nem tartalmazó számla kibocsátásának időpontjában vagy a jegyzőkönyv szolgáltató általi kiállításának időpontjában keletkezik-e.

46 Figyelemmel az első kérdésre adott válaszra, a második kérdés tárgytalanná vált, így azt nem szükséges megválaszolni.

### *A harmadik kérdésről*

47 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvet és a héasemlegesség elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely kizárja a számla helyesbítésének lehetőségét abban az esetben, ha egyrészt a szolgáltató által a héa hatálya alá tartozó szolgáltatás igénybevevőjének átadott számla nem tüntette fel ezt az adót, másrészt pedig ezen szolgáltató adóellenőrzése során a szolgáltató olyan jegyzőkönyvet vett fel, amelyben feltünteti a héát, és az említett szolgáltatót az ezen szolgáltatás igénybevevőjeként is említi.

48 Bár a Bíróság elismerte, hogy 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 (2022. december 8-i Luxury Trust Automobil ítélet, C-247/21, EU:C:2022:966, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 Ugyanakkor a Bíróságnak a számlák visszaható hatályú korrekciójára vonatkozó ítélkezési gyakorlata az előzetesen megfizetett héa levonására vonatkozik.

50 E tekintetben a 2016. szeptember 15-i Senatex ítéletben (C-518/14, EU:C:2016:691, 43. pont) a Bíróság kimondta, hogy a héairányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, valamint 179. cikkét és 226. cikkének 3. pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egy számlának egy kötelező elem, nevezetesen a héa-azonosítószám feltüntetésére irányuló kijavítása nem keletkeztet visszaható joghatásokat oly módon, hogy a héalevonáshoz való, a kijavított számla jogcímén gyakorolt jog nem arra az évre vonatkozik, amelynek során e számlát eredetileg kiállították, hanem arra az évre, amelynek során azt kijavították.

51 Ugyanakkor az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben a héát előzetesen megfizette az a társaság, amely adóbevallásaiban e héa levonását feltüntette.

52 Amint az a 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítéletből (C-516/14, EU:C:2016:690, 44. pont) kitűnik, 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 héairányelv 219. cikke, amelynek értelmében számlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, és módosítja azt.

53 Következésképpen ez utóbbi ítéletben a Bíróság kimondta, hogy a héairányelv 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.

54 Szintén a 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690) alapjául szolgáló ügyben, a héát előzetesen megfizette a héaköteles szolgáltatásokat igénybe vevő társaság, amely ezen adó levonását kérte.

55 A jelen ügyben előterjesztett, a héalevonáshoz való jog hiányára vonatkozó első kérdésre vonatkozó megfontolásokra tekintettel hangsúlyozni kell, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a jogosulatlan héalevonásoknak a héairányelvben előírt korrekciós mechanizmusa nem alkalmazható, ha a levonást eredetileg bármely levonáshoz való jog hiányában végezték el (lásd ebben az értelemben: 2018. április 11-i SEB bankas ítélet, C-532/16, EU:C:2018:228, 42. és 43. pont).

56 Ezenkívül a 2013. május 8-i Petroma Transports és társai ítéletben (C-271/12, EU:C:2013:297, 34. és 35. pont) a Bíróság kimondta, hogy bár a közös héarendszer nem tiltja a hibás számlák helyesbítését, azonban az ezen ítélet alapjául szolgáló alapügyet illetően, az e számlák kiegészítését és helyesbítését célzó információkat azt követően nyújtották be, hogy az adóhatóság

meghozta a héalevonási jog megtagadásáról szóló határozatot. Következésképpen e határozat meghozatala előtt az említett hatóság részére benyújtott számlákat még nem helyesbítették annak érdekében, hogy utóbbi biztosítani tudja a héa pontos beszedését és az ellenőrzését.

57 Az említett ítélet 36. pontjában a Bíróság megállapította, hogy a héairányelvvel nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a héa levonásához való jog megtagadható a szolgáltatásokat igénybe vevő, hiányos számlákkal rendelkező adóalanyokkal szemben még abban az esetben is, ha e számlákat az ilyen elutasító határozat meghozatalát követően a kiszámlázott ügyletek valódiságának, természetének és összegének bizonyítására irányuló információkkal kiegészítik.

58 A bolgár szabályozással kapcsolatos, 2015. április 23-i GST – Sarviz Germania ítéletben (C-111/14, EU:C:2015:267, 39. pont) a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az adóügyi dokumentumok korrekciójának lehetetlensége abban az esetben, ha az adóbevétel-kiesés veszélye végérvényesen elhárult, nem szükséges a héa beszedésének biztosításához, illetve az adócsalás megelőzéséhez.

59 Mindazonáltal az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben a szóban forgó szolgáltatások nyújtója és igénybevevője megfizette a héát, tehát ezen adó adóhatóság általi beszedésére kétszer került sor. Így nem állt fenn az adóbevétel-kiesés veszélye.

60 Ezzel szemben nem ez az eset áll fenn az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, mivel – amint az a jelen ítélet 41. pontjában megállapításra került – a héát a SEM Remont nem fizette meg, és azt nem is kellett megfizetnie.

61 A fenti megfontolások összességére tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet és a héasemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely kizárja a számla helyesbítésének lehetőségét abban az esetben, ha egyrészt a szolgáltató által a héa hatálya alá tartozó szolgáltatás igénybevevőjének átadott számla nem tüntette fel ezt az adót, másrészt pedig ezen szolgáltató adóellenőrzése során a szolgáltató olyan jegyzőkönyvet vett fel, amelyben feltünteti a héát, és az említett szolgáltatót az ezen szolgáltatás igénybevevőjeként is említi.

## A költségekről

62 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

**1) A 2010. július 13-i 2010/45/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet**

**a következőképpen kell értelmezni:**

**azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint a hozzáadottérték-adó (héa) hatálya alá tartozó szolgáltatás igénybevevőjét megfosztják**

**ezen adó levonásához való, ezen irányelvben előírt jogától abban az esetben, ha a szolgáltatás nyújtója egyrészt nem tett eleget az e szabályozás által előírt, héanyilvántartásba vételi nyilatkozat benyújtására vonatkozó kötelezettségének, és olyan számlákat állított ki a szolgáltatás igénybevevője részére, amelyeken nem szerepel a héa, másrészt egy adóellenőrzés során olyan jegyzőkönyvet készített, amelyben szerepel ez a héa, és amelyben e szolgáltató szerepel az említett szolgáltatás igénybevevőjeként is.**

**2) A 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelvet és a hozzáadottérték-adó (héa) semlegessége elvét**

**a következőképpen kell értelmezni:**

**azokkal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely kizárja a számla helyesbítésének lehetőségét abban az esetben, ha egyrészt a szolgáltató által a héa hatálya alá tartozó szolgáltatás igénybevevőjének átadott számla nem tüntette fel ezt az adót, másrészt pedig ezen szolgáltató adóellenőrzése során a szolgáltató olyan jegyzőkönyvet vett fel, amelyben feltünteti a héát, és az említett szolgáltatót az ezen szolgáltatás igénybevevőjeként is említi.**

Aláírások