



Határozatok Tára

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. október 26.¹

C-533/16. sz. ügy

**Volkswagen AG
kontra
Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**

(a Najvyšší súd Slovenskej republiky [a Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az értékesítőknek megfizetett adó levonása – Héamentes termékértékesítés – Az értékesítéseket terhelő héa külön számlákon történő felszámítása – A levonási jognak a jogvesztő határidő lejártja miatti megtagadása”

1. A hozzáadottérték-adó (héa) levonásához való jogot a Bíróság számos előzetes döntéshozatal iránti kérelem megválaszolása során vizsgálta. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által felvetett kérdés azon határidőről szól, amelyen belül a szóban forgó adó levonható.
2. A nemzeti bíróság által vizsgált probléma onnan ered, hogy a Volkswagen AG 2004 és 2010 között néhány értékesítő vállalkozástól anélkül vett át bizonyos termékeket, hogy a vonatkozó számlákon feltüntették volna a héát. A két fél tévesen azt feltételezte, hogy az ügyletek, pénzügyi ellentételezésről lévén szó, héamentesek voltak.
3. 2010-ben a tévedést elismerve az értékesítők felszámították a héát a Volkswagen részére és – ezúttal tényleg – a megfelelő számlát állították ki a fizetendő adó megjelölésével, ezzel egyidejűleg kiegészítő héabevallást nyújtottak be a héa kincstárba történő megfizetése céljából. A Volkswagen az általa megfizetett héa levonását kérte, de az adóhatóság csak bizonyos időszakokra nézve fogadta el a kérelmet, és az egyéb időszakok tekintetében azt elutasította, mert már eltelt az e jog gyakorlására irányadó határidő (öt év).
4. Az előzetes döntéshozatali eljárás tehát lehetővé teszi a Bíróság számára annak megválaszolását, hogy a héalevonási jog milyen mértékben érvényesül, ha az eredeti termékértékesítéseknél nem számították fel az adót, és a későbbi korrekció visszamenőlegesen öt évet meghaladó adómegállapítási időszakokra vonatkozik.

¹ Eredeti nyelv: spanyol.

I. Jogi háttér

Az Unió szabályozása

A 2006/112/EK irányelv²

5. A 62. cikk 1. és 2. pontja előírja, hogy:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

1. »adóztatandó tényállás« az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak;
2. »az adófizetési kötelezettség« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés időben később is történhet.”

6. A 167. cikk így szól:

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

7. A 168. cikk a) pontja 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 HÉA-t;”

8. A 178. cikk a) pontja értelmében:

„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.”^[3]

² A többször módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv vagy héairányelv).

³ Ez alatt a hivatkozott irányelv 219a.–240. cikkét kell érteni.

A 2008/9/EK irányelv⁴

9. A 2. cikk értelmében:

„Ezen irányelv alkalmazásában a következő fogalommeghatározásokat kell alkalmazni:

- (1) »nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany«: a 2006/112/EK irányelv 9. cikke (1) bekezdésének értelmében vett minden olyan adóalany, aki nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállam területén telepedett le;

[...]

- (3) »visszatérítési időszak«: a 16. cikk szerinti azon időszak, amelyre a visszatérítési kérelem vonatkozik;

[...]”.

10. A 3. cikk felsorolja azokat a feltételeket, amelyeknek a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyoknak meg kell felelniük a visszatérítés alkalmazása céljából.

11. Az 5. cikk szerint:

„Minden egyes tagállam a nem a visszatérítés szerinti tagállamban letelepedett valamennyi adóalanynak visszatéríti az ebben a tagállamban számára más adóalany által végzett termékértékesítéshez, illetve szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódóan, vagy az ebbe a tagállamba irányuló termékimporthoz kapcsolódóan felszámított héát, amennyiben az érintett termékeket és szolgáltatásokat a következő ügyletek céljaira használják:

- a) a 2006/112/EK irányelv 169. cikkének a) és b) pontjában említett ügyletek;”

12. A 8. cikk (2) bekezdése alapján:

„(2) A visszatérítési kérelem minden egyes, visszatérítés helye szerinti tagállamra, valamint minden számlára vagy import okmányra nézve az (1) bekezdésben megnevezett információk mellett a következő adatokat tartalmazza:

[...]

- d) a számla vagy import okmány dátuma és száma;

- e) az adóalap és a héa összege a visszatérítés helye szerinti tagállam nemzeti pénznemében kifejezve;

[...]”.

⁴ A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben biztosított hozzáadottértékadó-visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 23. o.). A héairányelv 171. cikke ezen adó visszatérítésével kapcsolatban végrehajtási szabályokra hivatkozik, amelyeket jelenleg a 2008/9 irányelv tartalmaz.

13. A 15. cikk (1) bekezdése alapján:

„(1) A visszatérítési kérelmet legkésőbb a visszatérítési időszakot követő naptári év szeptember 30-ig be kell nyújtani a letelepedés helye szerinti tagállamnak. A visszatérítési kérelem kizárólag akkor tekinthető benyújtottnak, ha a kérelmező a 8., 9. és 11. cikkben megkövetelt valamennyi adatot megadta.”

A Szlovák Köztársaság szabályozása

*A hozzáadottérték-adóról szóló 222/2004. sz. törvény*⁵

14. A 49. cikk (1) és (2) bekezdésének a) pontja megállapítja, hogy:

„(1) Az adóalanynak a termékek és szolgáltatások után felszámított adó levonásához való joga abban az időpontban keletkezik, amikor az e termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó megfizetésének kötelezettsége keletkezik.

(2) Az adóalany jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni az azon termékek és szolgáltatások után felszámított adót, amelyeket adóalanyként termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz használ fel, a (3) és (7) bekezdés kivételével. Az adóalany jogosult az adó levonására:

a) amennyiben azt vele szemben egy másik adóalany az ország területén részére teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után felszámított[a]”.

15. Az 51. cikk (1) bekezdése a) pontjának megfogalmazása szerint:

„(1) Az adóalany akkor élhet a 49. cikk értelmében vett adólevonással, ha

a) a 49. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonáskor rendelkezik valamely adóalany által a 71. cikknek megfelelően kiállított számlával;

[...]”.

16. Az 55a. cikk (4) bekezdése megállapítja, hogy:

„(4) A kérelmező az elektronikus visszatérítési kérelemnek a székhelye, állandó telephelye, fióktelepe, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye szerinti tagállam elektronikus portálján keresztül történő benyújtásával érvényesítheti adólevonási jogát. A visszatérítés iránti kérelmet legkésőbb a vonatkozó időszakot követő naptári év szeptember 30-ig kell benyújtani. A Daňový úrad Bratislava I [I. sz. pozsonyi adóhivatal] elektronikus úton haladéktalanul értesíti a kérelmezőt a visszatérítési kérelem kézhezvételének napjáról.”

17. A 71. cikk (1) bekezdésének a) pontja és (2) bekezdése értelmében:

„(1) A jelen törvény alkalmazásában:

a) számla: bármely, a jelen törvény vagy a számla kiállítását valamelyik másik tagállamban szabályozó hatályos törvény alapján papír vagy elektronikus formában előállított irat vagy üzenet;

[...]

⁵ A továbbiakban: héatörvény.

(2) Számlának kell tekinteni bármely olyan iratot vagy üzenetet, amelyek módosítják az eredeti számlát, valamint kifejezetten és egyértelműen arra vonatkoznak.”

18. Az adóigazgatási törvény 45. cikke előírja, hogy:

„(1) A jelen vagy más különös törvény eltérő rendelkezése hiányában nem szedhető be az adó, sem az adókülönbözet, és nem ismerhető el az adótöbblet és az adó visszatérítéséhez való jog az azon év végét követő öt év elteltével, amikor az adóalanynak adóbevallást vagy más nyilatkozatot kellett benyújtania, vagy adóbevallás vagy más nyilatkozat benyújtása nélkül kellett az adót megfizetnie, vagy amikor az adófizetőnek az adótöbblet vagy adó visszatérítéséhez való joga keletkezett; [...]”

II. A jogvita tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19. 2004 és 2010 között a paderborni (Németország) székhelyű Hella Leuchten-Systeme GmbH társaság, valamint a Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o. és a Hella Slovakia–Signal Lighting társaságok, amelyek székhelye Szlovákiában található (a továbbiakban: Hella értékesítők) személygépkocsik világítóberendezéseinek gyártásához szükséges öntőformákat értékesítettek a Volkswagen részére.⁶

20. Az értékesítések alapján kiállított számlákon a Hella értékesítők nem számították fel a héát, mivel úgy tekintették, hogy nem termékértékesítésről, hanem pénzügyi ellentételezésről van szó.

21. 2010-ben a Hella értékesítők tévedésüket észlelve a héatörvény 71. cikkével összhangban kiállított, külön számlákkal felszámították a Volkswagennel szemben a héát, és kiegészítő héabevallást nyújtottak be az adó összegének az államkincstár részére történő megfizetésével egyidejűleg.

22. A héatörvény 55a-55 g. cikk alapján és a 2008/9 irányelvben előírt határidőn belül 2011. július 1-jén benyújtott kérelmében a Volkswagen a héa-visszatérítés alkalmazását kérte az adóhatóságtól.

23. Az adóhatóság a 2012. április 3-i határozatával részben helyt adott a Volkswagen kérelmének, és visszatérített 1 536 622,92 euró összegű héát, amely a kérelmét megelőző ötéves időszakra vonatkozott.

24. Az adóhatóság ugyanezen határozatában elutasította a Volkswagen további 1 354 968,83 euró összegű héára vonatkozó kérelmét. Arra hivatkozott, hogy az adóigazgatási törvény 45. cikkének (1) bekezdésében előírt határidő (a termékértékesítéstől számított öt év) lejárt.

25. A 2012. április 3-i határozatot a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság pénzügyi igazgatósága) közigazgatási eljárásban helybenhagyta.

26. A Volkswagen megtámadta a pénzügyi igazgatóság határozatát a Krajský súd v Bratislave (pozsonyi megyei bíróság, Szlovákia) előtt, amely elutasította a keresetét. E bíróság véleménye szerint, a pénzügyi igazgatóság indokolásával egyetértve, az adóalanynak a héa-visszatérítéshez való joga a termékértékesítéskor keletkezett és ötéves határidőn belül kell érvényesíteni. Következésképpen a 2004 és 2006 közötti időszakra vonatkozó héa-visszatérítési jog már elévült, amikor az adóvisszatérítés iránti kérelmet benyújtották (2011-ben).

27. A Volkswagen az elsőfokú ítélet ellen fellebbezést nyújtott be a Najvyšší súd Slovenskej republikyhoz (Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága) egyéb indokok mellett azt állítva, hogy a nemzeti jognak az elévülési határidő kezdő időpontjának kiszámítására vonatkozó értelmezése nem áll összhangban az uniós szabályozással és a Bíróság ítélkezési gyakorlatával.

⁶ Nem vitatott, hogy a Volkswagen a termékeket adóköteles tevékenységének végzéséhez használta fel.

28. A legfelsőbb bíróság megállapítja, hogy a héalevonás iránti kérelem benyújtására irányadó határidő lejárta időpontjának meghatározására vonatkozóan két ellentétes álláspontot kell összevetnie: a) a pénzügyi igazgatóságnak a közigazgatási belső gyakorlattal összhangban lévő álláspontját, amely szerint, a szóban forgó határidő a termék tényleges értékesítésének napján kezdődik a héairányelv 63. és 167. cikke alapján; és b) a Volkswagen álláspontját, amelynek véleménye szerint a héalevonás jogának gyakorlásához két feltétel együttes teljesítése szükséges: a termékértékesítés, mint adóköteles tevékenység megvalósítása, és számlával vagy azt helyettesítő irattal való rendelkezés.

29. Ilyen körülmények között a Najvyšší súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága) előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a 2008/9 irányelvet és az adó visszatérítéséhez való jogot, hogy a héa visszatérítéséhez való jog gyakorlásához a következő két feltételnek együttesen kell teljesülnie:

i. termékértékesítésről vagy szolgáltatásnyújtásról legyen szó, és

ii. a termékértékesítő vagy szolgáltatásnyújtó a számlában számítsa fel a héát?

Más szóval, kérheti-e az adó visszatérítését az az adóalany, akinek a terhére nem számították fel a héát a számlában?

2) Összeegyeztethető-e az arányosság és a héasemlegesség elvével az, hogy az adó visszatérítésének határidejét egy olyan naptól kell számítani, amikor még nem teljesült a héa visszatérítéséhez való jog gyakorlásának valamennyi anyagi jogi feltétele?

3) Az adósemlegesség elvének fényében úgy kell-e értelmezni a héairányelv 167. cikkében, valamint 178. cikkének a) pontjában foglalt rendelkezéseket, hogy az alapeljárás körülményei között, és feltéve, hogy teljesül a héalevonási jog gyakorlásához szükséges többi anyagi és eljárásjogi feltétel, azokkal ellentétes az adóhatóságok azon eljárása, amellyel az adóalany részére megtagadják az adó visszatérítésére vonatkozó, a 2008/9 irányelv értelmében előírt határidőn belül gyakorolt jogot abban az esetben, ha a termékértékesítő vagy szolgáltatásnyújtó egy számlában felszámította vele szemben az adót, és azt az előbbi a nemzeti szabályozás által előírt határidő lejártát megelőzően megfizette?

4) A közös héarendszer alapelvét képező adósemlegesség és arányosság elvének fényében a szlovák adóhatóságok átlépték-e a héairányelv által kitűzött cél eléréséhez szükséges mértéket abban az esetben, amikor a nemzeti szabályozás által a visszatérítésre vonatkozóan előírt határidő lejárta okán az adóalanytól megtagadták a megfizetett adó visszatérítéséhez való jogot annak ellenére, hogy ebben az időszakban az adóalany nem gyakorolhatta volna visszatérítéshez való jogát, jöllehet az adót megfelelően beszédtek, és az adócsalás vagy a megfizetés elmulasztásának kockázata teljesen kizárt volt?

5) Értelmezhető-e úgy a jogbiztonság, a bizalomvédelem és az Európai Unió Alapjogi Chartájának 41. cikke szerinti megfelelő ügyintézés elve, hogy azokkal ellentétes a nemzeti rendelkezések olyan értelmezése, amelynek alapján az adó visszatérítése határidejének tiszteletben tartása tekintetében az adó visszatérítésére vonatkozó közigazgatási határozat meghozatalának időpontja a meghatározó, nem pedig azon időpont, amikor az adóalany az adó visszatérítéséhez való jogot gyakorolja?”

III. A Bíróság előtti eljárás

30. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 2016. október 20-án érkezett meg a Bíróság Hivatalához.

31. A pénzügyi igazgatóság, a szlovák kormány és az Európai Bizottság nyújtottak be írásbeli észrevételeket.

32. A Bíróság eljárási szabályzata 76. cikkének (2) bekezdése alapján a tárgyalás tartását nem tartották elengedhetetlennek.

IV. A felek észrevételeinek összefoglalása

33. A pénzügyi igazgatóság és a szlovák kormány hasonló tartalmú beadványaikban az első négy kérdésre azt a választ javasolják adni, hogy a vitatott nemzeti szabályozás és gyakorlat nem ellentétes az uniós joggal.

34. Egyrészt, a szlovák kormány véleménye szerint, a héa-visszatérítés csak ezen adó levonásához való jog különös alkalmazásának minősül, amely a héa mechanizmusának részét képezi és nem korlátozható.⁷ A visszatérítéshez való jog keletkezésének időpontját a héa levonására vonatkozó szabályok alkalmazásával kell meghatározni, annak ellenére, hogy e szabályok nem említik kifejezetten a visszatérítést.

35. Ezen időpont meghatározásához mind a két nemzeti hatóság a 2006/112 irányelv 62. cikkének 2. pontjára, a 63., 167., 170. és 171. cikkére hivatkozik. E szabályok alapján arra következtetnek, hogy valamely termékkel kapcsolatban a visszatérítéshez való jog érvényesítésére irányadó határidőt az adófizetési kötelezettség keletkezésétől, azaz a termék értékesítésétől kell számítani.

36. A számla ellenben nem befolyásolja ezen időpont meghatározását, és a héairányelv 178. cikkének a) pontját nem lehet úgy értelmezni, hogy a levonáshoz való jog a számla birtokában keletkezik. A határidő kezdetének az említett dokumentum birtoklásához való kötelese ellentétes a jogbiztonság, az adósemlegesség és az arányosság elvével.

37. Másodsorban a 2006/112 irányelv 168., 171., 179. és 180. cikkére, valamint a 2008/9 irányelv 14., 15. és 16. cikkére hivatkoznak azon következtetés levonásához, hogy csak a keletkezés évét követő naptári év szeptember 30-ig érvényesíthető megfelelő időben a levonáshoz való jog. Nem ellentétes az uniós joggal, ha egy tagállam elutasítja az ezen időpontot követően benyújtott visszatérítés iránti kérelmet.

38. A szlovák kormány megállapítja, hogy a héairányelv 180. cikke alapján a tagállamok meghosszabbíthatják az e jog érvényesítésére irányadó határidőt,⁸ azonban nem korlátlanul, ez pedig igazolásul szolgál ahhoz, hogy a nemzeti szabályok a héa visszatérítéséhez jogvesztő határidőt társítsanak.⁹

39. Végül a két nemzeti hatóság elfogadhatatlannak minősíti az ötödik kérdést, mivel a kérdést előterjesztő bíróság nem pontosította a vonatkozó tényállást és nem is fejtette ki annak az alapjogvitára vonatkozó érdemi döntés tekintetében fennálló jelentőségét.

⁷ E tekintetben a 2016. július 28-i Astone ítéletet idézi (C-332/15, EU:C:2016:614), 30. pont.

⁸ A 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítéletre való hivatkozással (C-284/11, EU:C:2012:458), 46. pont.

⁹ A 2008. május 8-i Ecotrade ítéletre hivatkozik (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267), 45. és 46. pont.

40. A Bizottság az első három kérdésre együttes válasz adását javasolja. Véleménye szerint az adóalanynak a levonási jog gyakorlásához rendelkeznie kell a felszámított hea összegét feltüntető számlával.¹⁰ Felhívja a figyelmet arra, hogy a szlovák adóhatóság álláspontját követve az adóalanynak anélkül is levonási joga keletkezne, hogy a szlovák költségvetésbe bármilyen összeget befizetett volna, vagy bármilyen számlával rendelkezne. Továbbá, ha gyakorolta volna is a levonáshoz való jogát, ebben az esetben azt megtagadták volna.

41. A Bizottság véleménye szerint az alapjogvitához hasonló korrekciók esetén héalevonási jog keletkezik, amely kölcsönösen összefügg az adó megfizetésével. Az adóalany csak a termékértékesítés megvalósulása esetén és a vonatkozó számla birtokában érvényesítheti a héalevonást.

42. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdést illetően a Bizottság megállapítja, hogy a Volkswagen objektív okok miatt nem gyakorolhatta a hea levonásához való jogát, mivel a számlák kiállításáig nem volt tudomása héatartozás fennállásáról. A termékértékesítéstől számított ötéves jogvesztő határidő alkalmazása ilyen körülmények között azt jelenti, hogy voltaképpen e jog gyakorlása lehetetlenné válik.

43. Ezenkívül ez a helyzet az adósemmegesség elvének megsértését eredményezheti, mivel a Volkswagennek öt évet meghaladó időszak után kellett fizetnie anélkül, hogy mindezzel kapcsolatban a levonást választhatta volna. A Bizottság hozzáteszi, hogy ugyanezen okok folytán a szlovák szabályozás túllépi a tagállamok mérlegelési jogkörét.

44. A Bizottság szerint az ötödik kérdést nem kell megválaszolni, amennyiben a belső szabály uniós joggal való összeegyeztethetőségének megítéléséhez elegendő a 2006/112 irányelvre vagy a héával kapcsolatos, egyéb másodlagos jogi rendelkezésekre történő hivatkozás.

V. Az elemzés

A. Előzetes megfontolás, megközelítés és átfogalmazás

45. Bár az alapjogvitában az adóalany a hea *visszatérítését* kéri a szlovák adóhatóságoktól, valójában e visszatérítés az általa fizetendő hea és a Volkswagen társaság által a letelepedési helyétől eltérő tagállamban fizetendő vagy megfizetett hea közötti különbség vagy elszámolás egyszerű következménye.

46. A jogvitát tehát a levonáshoz való jogra irányadó szabályok értelmezésével kell megoldani, mivel e jog teszi lehetővé a hea esetleges visszatérítését. A hea-visszatérítés az az eszköz, amellyel valamely tagállam a nem a területén letelepedett adóalanyok számára visszafizeti azon hea összegét, amelyet az e tagállamban más adóalany által értékesített termékekkel vagy nyújtott szolgáltatásokkal kapcsolatban felszámítottak.

47. A 2008/9 irányelv visszatérítésre vonatkozó rendelkezései a 2006/112 irányelv 170. cikkében foglalt rendelkezéseknek felelnek meg. Az előbbi értelmezését tehát az utóbbi levonási jogra vonatkozó rendelkezéseihez kell igazítani, mivel a 2006/112 irányelv az egész héaszabályozás alapjogszabályának minősül.

¹⁰ Ezzel összefüggésben emlékeztet a 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítéletre (C-152/02, EU:C:2004:268), 35. pont.

48. Következésképpen elsősorban a 2006/112 irányelvnek a levonási jogra vonatkozó rendelkezéseit (különösen a 167., 168. és 178. cikkét) kell figyelembe venni. Másodsorban pedig a 2008/9 irányelv visszatérítésről szóló 14., 15. és 16. cikke alkalmazható, de úgy vélem, hogy a kérdést előterjesztő bíróság részére adandó válaszhoz nincs erre szükség. Mindenesetre az arányosság és a héasemlegesség elve nem mellőzhető.

49. Egyetértek a szlovák hatóságokkal és részben a Bizottsággal abban, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első négy kérdés szorosan összefügg egymással és együttesen kezelendő. Emellett úgy vélem, hogy célszerű azokat átfogalmazni ahhoz, hogy a Bíróság válasza egyértelmű legyen.

50. Véleményem szerint a négy kérdés összefoglalásaként azt szükséges tisztázni, hogy az uniós jog (különösen a héairányelv 167., 168. és 178. cikke, valamint az arányosság és az adósemlegesség elve) lehetővé teszi-e a felszámított hea levonásának megtagadását valamely adóalannyal szemben, amiatt, hogy e jog gyakorlására irányadó határidő lejárt, egy olyan helyzetben, amelyben: a) tévesen vélték úgy, hogy a termékértékesítés nem tartozik az adó hatálya alá; és b) a korrekcióra évekkel később került sor, amely időpontban az adóalany megfizette a héát, és azt követően kérte annak visszatérítését.

51. Az ötödik kérdést pedig külön kell kezelni.

B. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első négy kérdésről

52. A Bíróság számos alkalommal állást foglalt a hea levonásához való jog feltételeit képező anyagi és alaki követelményekről.

53. Az *anyagi* feltételeket illetően a 2006/112 irányelv rendelkezéseit kell figyelembe venni, amelyek e jog keletkezését és hatályát szabályozzák (ezen irányelv X. címe 1. fejezetének 167. és azt követő cikkei).¹¹ E rendelkezések alapján az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor az adó megfizetési kötelezettsége keletkezik: termékértékesítés esetén, amikor az értékesítő átruházza a terméket az adóalanyra.¹² A héafizetési kötelezettség keletkezése szempontjából a termékek birtokának átruházására irányuló ügylet ténye a fontos, amely során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e termékekkel úgy rendelkezzen, mintha azok tulajdonosa lenne.¹³

54. A levonási joghoz kapcsolódó *alaki* követelmények, „mint a nyilvántartás vezetésére, a számlázásra és a bevallásra vonatkozó kötelezettségek, ezzel szemben e jog gyakorlásának módjait és ellenőrzését, továbbá a héarendszer megfelelő működését szabályozzák”¹⁴. A jelen előzetes döntéshozatali eljárás szempontjából ezek közül¹⁵ a számlára vonatkozó feltétel fontos: a héairányelv 178. cikkének a) pontja értelmében az adóalanynak az „adólevonási joga gyakorlásához” ugyanezen irányelv „XI. címe 3. fejezetének 3–6. szakaszában foglalt rendelkezéseknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie”.

11 2014. december 11-i Idexx Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429), 41. pont. Az ítélet alapvetően az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) által módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) (a továbbiakban: hatodik irányelv) 17., 18. és 22. cikkéről szó, de e rendelkezéseket, bizonyos helyeken szó szerint, átveszi a 2006/112 irányelv; lásd: 2012. június 21-i Mahegében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373), 5–11. pont.

12 A 2006/112 irányelv 63. cikke.

13 2015. október 22-i PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719), 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

14 2014. december 11-i Index Laboratories Italia ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429), 42. pont.

15 A 2006/112 irányelv 178. és azt követő cikkei.

55. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy: a) a Volkswagen részére történő termékértékesítést az adott napon teljesítették, amint az a vonatkozó számlán utólag feltüntetett adatokból kiderül; és b) e számla tartalmazta (vagy legalábbis ezt nem vitatják) a 2006/112 irányelvben megkövetelt valamennyi információt. Tehát a héalevonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi anyagi és alaki követelmény teljesült.¹⁶

56. Így tehát, a kérdést előterjesztő bíróság által lefolytatható bizonyítási eljárásoktól függetlenül, a Volkswagen a törvény alapján elvben jogosult volt a levonási jog gyakorlására. Ennek jó bizonyítéka, hogy az adóhatóság elismerte számára e jogot, habár csak a kérelmében rögzített adózási időszakok egy részére. A többi időszak tekintetében a szlovák kormány és a pénzügyi igazgatóság arra hivatkoznak, hogy az öt év elteltével nem gyakorolható.

57. A héairányelv nem hivatkozik egyértelműen a levonási jog gyakorlásának határidejére. E hallgatás nem mond ellent annak, hogy a nemzeti szabályok a jogbiztonsághoz kötődő okok miatt azt megállapítsák. A Bíróság kimondta, hogy „az olyan jogvesztő határidő, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztja az előzetesen felszámított HÉA levonását, és így elveszíti a levonási jogát, nem minősíthető összeegyeztethetetlennek a hatodik irányelvben megállapított rendszerrel, mivel egyfelől e határidőt ugyanúgy alkalmazni kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint a közösségi jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenértékűség elve), másfelől pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve)”¹⁷.

58. Márpedig e határidő kezdőnapjának meghatározása során nem kizárólag a termékértékesítés teljesítésének időpontja vehető figyelembe, bármely egyéb releváns körülményre tekintet nélkül. Bár a 2006/112 irányelv 167. cikke szerint a levonási jog az adófizetési kötelezettséggel egyidejűleg keletkezik, annak *gyakorlása* ugyanezen irányelv 178. cikke értelmében csak azon időponttól lehetséges, amikor az adóalany rendelkezik azzal a számlával, amelyen a termékértékesítést feltüntették.

59. A levonási jog keletkezési és gyakorlási időpontjának szétválasztását a héa működése magyarázza:

- A termékbeszerzéskor az adóalany megfizeti, vagy legalábbis köteles megfizetni általában az értékesítőnek az adóköteles tevékenységei során felhasználásra kerülő termékek árában foglalt héát.
- Az adóeljárás keretében ugyanakkor e már megfizetett héa levonása érvényesíthető a későbbi adóbevallásokban, amelyeket szükség esetén a vonatkozó számlákkal¹⁸ alátámasztva vagy azok kíséretében kell az adóhatósághoz benyújtani, a levonás (adott esetben, visszatérítés) igénybeviteléhez nélkülözhetetlen bizonyítási eszközként.

60. Az adólevonási jog tehát két héafizetést kapcsol össze: a) azt, amelyet az adóalany az értékesítőjétől beszerezett termékek átruházása miatt teljesített; és b) azt, amelyet az adóalany ügyfele akkor teljesít a részére, amikor ezen adóalany átruházza számára a saját termékeit. A számlák¹⁹ tanúsítják a kölcsönös ügyletek és az ár megfizetésének tényét, amely árnak tartalmaznia kell a vonatkozó adókulcs alkalmazásából eredő héa összegét.²⁰

16 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373), 44. pont.

17 2008. május 8-i Ecotrade ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267), 46. pont.

18 A 2006/112 irányelv 218. cikke szerint „elfogadják a papír vagy elektronikus formában létező dokumentumokat vagy üzeneteket számlaként, ha azok megfelelnek a [3. fejezetben] meghatározott feltételeknek”.

19 A levonás iránti kérelemhez általános szabályok alapján megkövetelhető számlák bizonyos esetekben mellőzhetők, anélkül hogy ez a levonási jog gyakorlását megakadályozná. Lásd ezzel összhangban: 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206), 47. pont.

20 Lásd: 2006/112 irányelv 226. cikkének 9. és 10. pontja.

61. Márpedig ezen héaösszeg valójában már az adóhatóságot illeti, ez igazolja a héafizetési kötelezettség keletkezését abban az időpontban, hogy azt megfizetik, vagy meg kellett volna fizetni. A számla kiállítója az említett adóhatóság segédjeként tartja azt vissza, azaz, a héa beszedésére irányuló feladatának ellátására tekintettel. Logikusnak tűnik, hogy ezzel egyidejűleg keletkezzen a levonási jog, mivel az adóalany a bevallás benyújtásakor hivatkozhat az adóhatóság előtt az adó megfizetésére.

62. A Bíróság megfogalmazásában: „a levonásra vonatkozó szabályozás [...] lehetővé teszi az értékesítési lánc közvetítő láncszemeinek, hogy a saját adóalapjukból levonják az általuk a vonatkozó ügylettel összefüggésben a saját értékesítőiknek fizetett héaösszegeket, és így visszaadják az adóhatóságnak a héa azon részét, amely megfelel a termékek vevőik részére történő értékesítési ára és a értékesítőiknek általuk fizetett ár közötti különbségnek”²¹.

63. E megoldásban tükröződik az adósemlegesség elve, amelyet a közös héarendszer biztosít minden héaköteles gazdasági tevékenység adózását illetően, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye. E rendszerben a levonási szabályozás célja az, hogy a vállalkozót az esedékes vagy megfizetett héa terhe alól teljes egészében mentesítse.

64. A levonási jog lényege tehát, hogy az adóalany megfizeti az adót az értékesítőnek. A levonás pedig nem választható el az adó megfizetésétől: ha az adóalany nem fizette meg a héát, amelyet rendszerint a számlán fel kell tüntetni, minden, jogi és pénzügyi alap hiányzik a levonási joga gyakorlásához.

65. A 2006/112 irányelvben, különösen annak 167. cikkében az uniós jogalkotó azt az *általános esetet* határozza meg, amelyben a termékértékesítés, annak ellentételezésének megfizetése és a héa feltüntetésével történő számlázás gyakorlatilag egyidejűleg valósul meg. Ezen esetekben logikus, hogy az adófizetési kötelezettség és a levonási jog ugyanazon időpontban keletkezzen.²²

66. A jogvitához hasonló helyzet ellenben *kivételesnek* vagy szokatlanak minősülhet a felszámítható héa szempontjából, mert: a) az értékesítője által átruházott termékek átvételekor a Volkswagen héa címén semmilyen összeget nem fizetett, mivel egyik fél sem tekintette úgy, hogy a tevékenység héaköteles; és b) ezzel összhangban a Volkswagen nem kapott olyan számlát, amely valamilyen héát tartalmazott volna, és amelyre tekintettel jogosulttá vált volna a levonási joga gyakorlására.

67. Ilyen körülmények között logikus, hogy az adóalany nem érvényesíthette a korábban meg nem fizetett héa összegének levonására irányuló jogot.

68. A helyzet akkor változott meg jelentősen, amikor a Hella értékesítők 2010-ben korrigálták a tévesen héamentesnek tekintett ügyleteket, azaz beszédtek a Volkswagen által fizetendő összeget és azt befizették az államkincstárba. Ettől kezdve szerintem az lett volna helyes, ha az adófizetési kötelezettség keletkezését és az ebből következő levonási jogot összekötik az adó tényleges megfizetésével.

²¹ Lásd: 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268), 36. pont.

²² A Bíróság kimondta, hogy „a levonási jog 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 nem állapítható meg, hogy az adott ügylet héaköteles, azt megelőzően, hogy a héát megfizették”. 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268), 35. pont.

69. Más szavakkal megfogalmazva, a tényállás valójában a hea késedelmes megfizetésének egyik példája.²³ Az ügyletek korrekciójával tényleg fennállnak a levonáshoz való jogot megnyitó anyagi jogi és alaki feltételek. A jog gyakorlására irányadó határidőt akkortól kell számítani, amikor: a tényleges termékértékesítés megtörtént, hea címén felszámítottak egy adott összeget, amelyet az államkincstárba befizettek és a héairányelv 226. cikke szerinti feltételeknek megfelelően kiállították a vonatkozó számlát.

70. A szlovák adóhatóságok ezzel szemben úgy alkalmazzák a nemzeti adójogszabályokat (konkrétan az adóigazgatási törvény 45. cikkét), hogy a healevonási jog gyakorlását visszavezetik az eredeti termékértékesítés fizikai időpontjára (2004 és 2010 közötti évek). Ezt követően az ötéves jogvesztő határidőt alkalmazzák, amelynek számításához kezdő napként ugyanazon időpontot veszik figyelembe. Mindebből az következik, hogy a levonási jog nem érvényesíthető az elévüléssel érintett adóévek tekintetében (vagyis 2004, 2005 és részben 2006 tekintetében, mivel a visszatérítés iránti kérelmet 2011. július 1-jén nyújtották be.).

71. Nem hiszem, hogy ez az eljárás megfelelő lenne. Először észre kell venni, hogy a szlovák adóhatóság az ötéves határidőt a Volkswagen *hátrányára* alkalmazza, miközben az adóigazgatási törvény 45. cikke szerint²⁴ ugyanezen határidő az adó beszedésére, azaz a vállalkozás *javára*, is irányadó, mivel a rendelkezés megakadályozza, hogy a hatóság beszedje a felszámított, de be nem szedett adót, ha már eltelt a szóban forgó időszak.²⁵

72. Ha az adóhatóságnak nem volt ellenére, hogy befogadja a Volkswagen által több mint öt év eltelté után, például 2004-ben felszámított hea címén megfizetett összegeket, ezzel összhangban el kellene ismernie ezen adóalany számára az ugyanezen címen fizetett hea levonásához való jogot.

73. Másodsorban, a 2006/112 irányelv 167. cikke úgy értelmezhető, hogy annak nem mond ellent, ha a jelen ügghöz hasonló körülmények között a jóhiszemű adóalanyt²⁶ nem fosztják meg teljes mértékben a hea levonásához való jogától.

74. A szlovák adóhatóságok által gyakorlatuk során a nemzeti szabályozással kapcsolatban adott értelmezés, a héasemlegesség elvével ellentétes módon, a szóban forgó jog gyakorlásának elutasítását eredményezi. A Bíróság hangsúlyozta ezen elv elsőbbségét, és azt, hogy a levonáshoz való jog a héamechanizmus részét képezi, oly módon, hogy főszabály szerint nem korlátozható.²⁷

75. A semlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított hea levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesznek eleget az adóalanyok.²⁸ A Bíróság egyértelműen úgy határozott, hogy a levonási jogot a lehető legteljesebb mértékig tiszteletben kell tartani, például annak megállapításával, hogy a héairányelv 167. cikkével, 178. cikkének a) pontjával, 179. cikkével és 226. cikkének 3. pontjával ellentétes az olyan nemzeti

23 A Bíróság kimondta, hogy „a hea késedelmes megfizetése ugyanakkor önmagában nem tekinthető csalásnak, ami azt feltételezi egyrészt, hogy [...] az érintett ügylet eredménye olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes a fenti rendelkezések [a héát szabályozó rendelkezések] célkitűzéseivel”, és hogy „[a]z adósemlegesség elvével ellentétes a hozzáadottérték-adó késedelmes megfizetése esetén a levonási jog megtagadásában álló szankció alkalmazása”. Lásd: 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport OOD ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458) 74. pontja és az ítélet rendelkező része.

24 Emlékeztetek arra, hogy e rendelkezés értelmében, az ötéves jogvesztő határidő a közigazgatásra és az adóalanyra egyaránt irányadó: öt év elteltével sem az előbbi nem szedhet be adót vagy kiegészítő összegeket, és az adózó sem kérheti a már megfizetett adók visszatérítését ugyanezen időszak elteltét követően.

25 Az uniós jogban az észszerű, jogvesztő jellegű keresetindítási határidők a jogbiztonság érdekében az érintett adóalanyt és közigazgatást egyaránt védik; lásd: 2017. június 14-i Compass Contract Services ítélet (C-38/16, EU:C:2017:454), 42. pont.

26 Az alapjogvita felei között nem vitatott, hogy sem a Hella értékesítők, sem a Volkswagen társaság nem járt el csalárd módon, és nem tudott arról, hogy a termékértékesítéseket szabálytalanul tekintették héamentes ügyleteknek.

27 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614), 30. pont.

28 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691), 38. pont.

szabályozás, amelynek értelmében egy számlának egy kötelező elem feltüntetésére irányuló kijavítása nem keletkeztet visszaható joghatásokat, vagyis arra az évre korlátozta a felszámított adó levonásának lehetőségét, amelynek során a számlát kijavították, és nem tette lehetővé arra az évre nézve, amelyben azt eredetileg kiállították.²⁹

76. Márpedig, ha e korlátozást ellentétesnek minősítették a 2006/112 irányelvvel, ugyanazon ok alapján ezzel ellentétesnek kell tekinteni azt a szlovák gyakorlatot, amely ténylegesen megszünteti a levonási jog gyakorlásának lehetőségét a jelen ügghöz hasonló esetekben. Figyelembe kell venni, hogy e jog csak akkor gyakorolható, ha a jogosult tudja, hogy az ügyletei héakötelesek, de előbb nem, feltéve, hogy jóhiszeműen járt el (amely itt, hangsúlyozom, nem vitatott).

77. Végezetül, az alapügyben vitatott eljárás, véleményem szerint, aránytalan. Kétségtelen, hogy a 2006/112 irányelv 273. cikke lehetővé teszi a tagállamok számára intézkedések elfogadását az adó pontos beszedése és az adócsalás megakadályozása érdekében. Ezen intézkedések — amelyek között a jogbiztonság okán szerepel a levonáshoz való jog gyakorlására irányadó határidők megállapítása — azonban nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a hía semlegességét.³⁰

78. Márpedig az adóalany jóhiszeműségének elismerésével, a csalás vagy adóelőny kizárásával, és tekintettel arra, hogy az ügyleteket korrigálták, nem arányos az adott adóalany megfosztása a levonási jogától csak azért, mert tévesen úgy értelmezte, hogy az ügyletek héamentesek, és mert a korrekcióig eltelt idő meghaladta az öt évet.

79. A szlovák közigazgatás valójában elismeri, hogy levonást kellett alkalmazni, de azt azon héafelszámítási időszakokra korlátozza, amelyeket nem tekint elévültnek. Márpedig, ahogy azt kifejtettem, ha az öt évet meghaladó időszak nem képezte akadályát annak, hogy a hía összegét késedelmesen befizessék a költségvetésbe, azt sem kellene akadályozni, hogy ezzel összhangban a levonáshoz való jogot gyakorolják.

80. Következésképpen azt javaslom az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első négy kérdésre adandó válaszként, hogy a jelen ügghöz hasonló körülmények között, ha tévesen, de jóhiszeműen vélték úgy, hogy a termékértékesítés nem héaköteles, és évekkel később korrigálták ezen adó megfizetését, az adóalany jogosult levonni az ügylet után felszámított hía összegét (vagy adott esetben annak visszatérítését kérni).

C. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett ötödik kérdésről

81. Az alapügyben eljáró bíróság azt kívánja megtudni, hogy a jogbiztonsággal és a bizalomvédelemmel, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartájának (Charta) 41. cikkével ellentétes-e az országa adóhatóságai által a nemzeti szabályozás tekintetében adott értelmezés.

82. Az említett kérdés összességében elfogadhatatlannak való minősítése helyett, ahogy azt a szlovák kormány javasolja, inkább a Bizottsággal értek egyet abban, hogy azt már nem kell megválaszolni, mivel a kérdést előterjesztő bíróság kétségeinek megoldása során kizárólag a 2006/112 irányelvnek a Bíróság által adott értelmezését kell figyelembe venni. Ennek ellenére másodlagos jelleggel kifejttem a véleményem a kérdés tartalmával kapcsolatban, ha esetleg a Bíróság úgy határozna, hogy megvizsgálja.

²⁹ Ugyanott, 43. pont.

³⁰ Lásd e tekintetben: 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454), 62. pont.

83. Először is, a Charta megfelelő ügyintézéshez való jogra vonatkozó 41. cikkét illetően, az erre való hivatkozás nem releváns az alapjogvitában, mivel a rendelkezés címzettjei nem a tagállamok, hanem kizárólag az Unió intézményei, szervei és hivatalai.³¹ Mivel az alapjogvita az adott tagállam adóhatóságainak eljárásáról szól, az említett cikk nem alkalmazható.

84. Másodsorban, a bizalomvédelem elvének esetleges megsértéséhez az kellett volna, hogy a közigazgatási hatóság megalapozott várakozásokat keltsen a Volkswagen részére tett olyan konkrét ígéretek folytán,³² hogy a kérelmeinek helyt fog adni, oly módon, hogy bármely elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplő e bizonyosságra alapozva határozta volna meg a magatartását.³³

85. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból azonban nem derül ki, hogy nyújtottak-e ilyen garanciákat. A határozat inkább azon közigazgatási gyakorlatot írja le, amely a nemzeti jognak a hía visszatérítési kérelemre irányadó határidőt illető értelmezésére vonatkozik. A tényállás leírásában nem szerepelnek különös garanciákra vonatkozó hivatkozások, amelyek fennállása olyan várakozásokat keltett volna a Volkswagen részére, hogy kérelmei sikerrel járnak.

86. A feltételezett garanciákra vonatkozó pontosabb információk hiányában a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az ötödik kérdés ezen részére hasznos választ adjon.³⁴

87. Harmadsorban és végezetül, a jogbiztonság elve a Bíróság szavaival élve azt jelenti, hogy az uniós szabályozásnak lehetővé kell tennie az érdekelték számára jogaik és kötelezettségeik terjedelmének egyértelmű megismerését, annak érdekében, hogy ezeknek megfelelően járassanak el.³⁵

88. Amint azt már kifejtettem,³⁶ a Bíróság megerősítette, hogy bizonyos feltételek mellett a tagállamok „jogvesztő határidőket” vezethetnek be a hía levonásához való jog gyakorlására, feltéve, hogy ténylegesen vagy szabályozással nem vezetnek e jog megszüntetéséhez.³⁷

89. A fent kifejtett értelemben vett jogbiztonság akkor sérülne, ha a szóban forgó határidőket szabályozó nemzeti rendelkezések értelmezése esetleges vagy kiszámíthatatlan, vagy a különböző adóhatóságok szerint változó lenne. Nem tapasztalható azonban, hogy a jelen ügyben így történt volna, amelyben úgy tűnik, hogy a Volkswagenhez hasonló helyzetben lévő egyéb adóalanyokkal szemben is megtagadták a levonáshoz való jogot.³⁸

90. Más kérdés, hogy az említett értelmezés, bár nemzeti szinten egységes, összhangban van-e az uniós joggal. Ha nem így van, ahogy azt az első négy kérdés vizsgálatát követően javasoltam, a 2006/112 irányelvvel való ellentétes jellegének megállapítása elegendő az előzetes döntéshozatal iránti kérelem teljes egészében történő megválaszolásához.

31 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832), 83. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

32 2017. június 14-i Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis ítélet (C-26/16, EU:C:2017:453), 76. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

33 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454), 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

34 Lásd többek között: 2017. június 14-i Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis ítélet (C-26/16, EU:C:2017:453), 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

35 2017. március 7-i RPO-ítélet (C-390/15, EU:C:2017:174), 59. pont.

36 A jelen indítvány 57. és 77. pontja.

37 2016. június 9-i Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ítélet (C-332/14, EU:C:2016:417), 58–61. pont.

38 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kifejti, hogy más vállalkozások is hasonló helyzetben vannak.

VI. Véggövetkeztetés

91. A fent kifejtett érvek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Najvyšší súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága) által előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

„A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167., 168. és 178. cikkével, valamint az adósemlegesség és arányosság elvével ellentétes a jóhiszeműen eljáró adóalannal szemben a hea levonásához való jog megtagadása, ha az alapjogvitához hasonló olyan körülmények állnak fenn, amelyek szerint tévesen vélték úgy, hogy a termékértékesítés adómentes, de évekkel később ezt korrigálták, és az adót megfizették.”