



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2021. október 21.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 167–171. cikk és a 178. cikk a) bekezdése – Héalevonási jog – A visszatérítés helye szerinti tagállamtól eltérő másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére történő héa-visszatérítés – Számlával való rendelkezés – 2008/9/EK irányelv – A visszatérítési kérelem elutasítása – A számla értékesítő általi »sztornírozása« – Új számla kibocsátása – Új visszatérítési kérelem – Elutasítás”

A C-80/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunalul București (bukaresti törvényszék, Románia) a Bírósághoz 2020. február 12-én érkezett, 2019. december 19-i határozatával terjesztett elő

a **Wilo Salmson France SAS**

és

az **Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București**,

az **Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, C. Lycourgos és I. Jarukaitis (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Wilo Salmson France SAS képviselőjében C. Apostu avocată,

* Az eljárás nyelve: román.

- a román kormány képviselőjében E. Gane és R. I. Hațieganu, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviselőjében A. Armenia és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2021. április 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. július 13-i 2010/45/EU irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 167. és 178. cikkének, valamint a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés [helyesen: hozzáadottértékadó-visszatérítés] részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 23. o.) 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Wilo Salmson France SAS (a továbbiakban: Wilo Salmson), valamint az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (nemzeti adóhatóság – bukaresti regionális költségvetési főigazgatóság, Románia) és az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (nemzeti adóhatóság – bukaresti regionális költségvetési főigazgatóság – külföldi adózók adóhatósága, Románia) között az e társaság által 2015-ben benyújtott, 2012-ben teljesített termékbeszerzésekkel kapcsolatos, hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítése iránti kérelmet elutasító határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

Héairányelv

- 3 Ezen irányelv 62. cikke ezen irányelv alkalmazásában úgy határozza meg az „adóztatandó tényállást”, mint „az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak”, valamint úgy határozza meg „az adófizetési kötelezettséget”, mint amely „azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet”.
- 4 Ezen irányelv 63. cikke kifejti, hogy „[a]z adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

5 Az említett irányelv 167. cikke előírja, hogy „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

6 Ugyanezen irányelv 168. cikke a következőket mondja ki:

„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;

[...]”

7 A héairányelv 169. cikke értelmében:

„A 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett HÉA levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a következő tevékenységek céljára használja fel:

a) a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő ügyletek, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat;

[...]”

8 Ezen irányelv 170. cikke ekképp rendelkezik:

„Minden olyan adóalany, aki [...] nem letelepedett abban a tagállamban, amelyben HÉA hatálya alá tartozó terméket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, joga van ezen adó visszatérítéséhez, amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat a következőkre használják:

a) a 169. cikkben meghatározott ügyletek;

[...]”

9 Az említett irányelv 171. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy „[a]zon adóalany részére, aki nem telepedett le abban a tagállamban, ahol a HÉA hatálya alá tartozó termékeket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, de egy másik tagállamban letelepedett, a HÉA-visszatérítés a [2008/9] irányelvben megállapított részletes szabályoknak megfelelően történik”.

- 10 Ugyanezen irányelv 178. cikkének a) bekezdése a következőket mondja ki:
„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 [...]”
- 11 A 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja a 2010/45 irányelvvel történő módosítását megelőzően ezt írta elő:
„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 [...]”
- 12 A héairányelv 179. cikkének első bekezdése 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.”
- 13 Ezen irányelv „Adólevonás” című X. címe tartalmazza az adólevonások korrekciójára vonatkozó 5. fejezetet. Ez utóbbiban az említett irányelv 185. cikkének (1) bekezdése kifejti:
„Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a HÉA-bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.”
- 14 Ugyanezen irányelv 186. cikke úgy rendelkezik, hogy „[a] 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg”.
- 15 A héairányelvnek az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségeire vonatkozó XI. címének „Számlázás” című 3. fejezetében található 218. cikke előírja:
„Ezen irányelv alkalmazásában a tagállamok elfogadják a papír vagy elektronikus formában létező dokumentumokat vagy üzeneteket számlaként, ha azok megfelelnek az e fejezetben meghatározott feltételeknek.”
- 16 Ezen irányelv 219. cikke értelmében:
„Számlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, vagy módosítja azt.”

A 2008/9 irányelv

- 17 A 2008/9 irányelv 1. cikke kimondja, hogy ezen irányelv „a [héairányelv] 170. cikkében meghatározott [héa-visszatérítés] részletes szabályait állapítja meg azon, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok esetében, akik teljesítik a 3. cikkben foglalt feltételeket”.

18 Ezen irányelv 2. cikke a következő fogalommeghatározásokat tartalmazza:

„Ezen irányelv alkalmazásában a következő fogalom-meghatározásokat kell alkalmazni:

[...]

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

[...]

(5) »kérelmező«: a visszatérítési kérelmet benyújtó, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalany.”

19 Az említett irányelv 3. cikke kifejti, hogy ez az irányelv az e cikkben felsorolt feltételeknek megfelelő bármely, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyra alkalmazandó.

20 Ugyanezen irányelv 5. cikke a következőket mondja ki:

„Minden egyes tagállam a nem a visszatérítés szerinti tagállamban letelepedett valamennyi adóalanyok 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 [héairányelv] 169. cikkének a) és b) pontjában említett ügyletek;

[...]

A 6. cikk sérelme nélkül és ezen irányelv alkalmazásában az előzetesen felszámított adó visszatérítésére való jogosultságot a [héairányelv] szerint határozzák meg, az utóbbi irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint.”

21 A 2008/9 irányelv 8. cikkének (2) bekezdése kifejti:

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

[...]

d) a számla vagy import okmány dátuma és száma;

[...]”

22 Ezen irányelv 10. cikke ekképp rendelkezik:

„A 20. cikk szerinti információkérés sérelme nélkül a visszatérítés helye szerinti tagállam kérheti a kérelmezőtől a számla vagy az import okmány másolatának elektronikus úton való benyújtását is a visszatérítési kérelemmel együtt, ha a számlán vagy az import okmányon szereplő adóalap legalább 1000 [euró] vagy annak nemzeti pénznemben kifejezett ellenértéke. Amennyiben a számla

üzemanyagra vonatkozik, ez a küszöbérték 250 [euró] vagy annak nemzeti pénznemben kifejezett ellenértéke.”

23 Az említett irányelv 13. cikkének első bekezdése értelmében:

„Amennyiben a visszatérítési kérelem benyújtását követően a megadott levonható arány a [héairányelv] 175. cikkének értelmében kiigazításra kerül, a kérelmezőnek ki kell igazítania a kért vagy már visszatérített összeget.”

24 Ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja:

„A visszatérítési kérelem az alábbiakra vonatkozik:

a) a visszatérítési időszak alatt számlázott termékek beszerzésére vagy szolgáltatások igénybevételére, feltéve hogy a héa a számla kiállításának időpontja előtt vagy a számla kiállításakor vált esedékessé; vagy olyan termékek beszerzésére, illetve olyan szolgáltatások igénybevételére, amelyek esetében a héa a visszatérítési időszak alatt vált esedékessé, feltéve hogy a beszerzéseket, illetve az igénybevételt az adófizetési kötelezettség keletkezése előtt kiszámlázták [...]”

25 A 2008/9 irányelv 15. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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.”

26 A 2008/9 irányelv 20. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Azokban az esetekben, amikor a visszatérítés helye szerinti tagállam úgy ítéli meg, hogy nem áll rendelkezésére minden lényeges információ ahhoz, hogy határozatot hozzon a teljes vagy részleges visszatérítésre vonatkozóan, [...] kiegészítő információt kérhet különösen a kérelmezőtől vagy a letelepedés helye szerinti tagállam illetékes hatóságaitól [...]

Szükség esetén a visszatérítés helye szerinti tagállam további kiegészítő információt kérhet.

[...]

(2) Az (1) bekezdés szerint kért információt a kérelem címzettjéhez történő beérkezéstől számított egy hónapon belül meg kell adni a visszatérítés helye szerinti tagállam számára.”

27 Az említett irányelv 23. cikke szerint:

„(1) Amennyiben a visszatérítési kérelem teljes vagy részleges elutasítására kerül sor, a visszatérítés helye szerinti tagállam a határozattal együtt az elutasítás indokait is közli a kérelmezővel.

(2) A visszatérítési kérelem elutasításáról szóló határozat ellen a kérelmező a visszatérítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságainál fellebbezést nyújthat be, az e tagállamban letelepedett személyek által benyújtott visszatérítési kérelmek esetében a fellebbezésekre vonatkozó formai és határidő-feltételekkel azonos feltételek mellett.

[...]

A román jog

- 28 A Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény) (*Monitorul Oficial al României*, I. rész, 927. sz., 2003. december 23.) alapjogvitára alkalmazandó szövegváltozata (a továbbiakban: adótörvénykönyv) 145. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezett:

„(2) Minden adóalany jogosult a beszerzéseket terhelő hea levonására, ha ezen utóbbiakat a következő tevékenységek céljára használják fel:

a) adóköteles tevékenységek;

b) azon gazdasági tevékenységből származó ügyletek, amelyek esetében a termékértékesítés/szolgáltatásnyújtás teljesítési helye külföldi teljesítési helynek minősül, amennyiben az adó levonható lenne, ha ezen ügyleteket Romániában teljesítették volna;

[...]

- 29 Az adótörvénykönyv 146. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírta:

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

a) a részére valamely adóalany által értékesített vagy értékesítendő termékek, illetve nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatások vonatkozásában fizetendő vagy megfizetett adóhoz a 155. cikk [...] szerinti adatokat magában foglaló számlával kell rendelkeznie”.

- 30 E törvénykönyv 147^{2.cikk} (1) bekezdésének a) pontja kifejtette, hogy „a nem Romániában, hanem egy másik tagállamban letelepedett azon adóalany, amely Romániában nem szerepel a héanyilvántartásban, és nem is köteles arra, a Romániába történő behozatalok és a Romániában teljesített termékbeszerzések vagy igénybe vett szolgáltatások után megfizetett [hea] visszatérítésében részesülhet”.

- 31 A Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (44/2004. sz. kormányhatározat) (*Monitorul Oficial al României*, I. rész, 112. sz., 2004. február 6.) jóváhagyja az adótörvénykönyv végrehajtási szabályait, amelyek e határozat mellékletében szerepelnek. Az alapügyben alkalmazandó szövegváltozatukban e szabályok (a továbbiakban: végrehajtási szabályok) 49. pontja az akkor hatályos adótörvénykönyv 147^{2.cikk} ére vonatkozik. E 49. pont az (1) bekezdésében kimondja:

„Az adótörvénykönyv 147^{2.cikk} (1) bekezdésének a) pontja szerint a nem Romániában, hanem egy másik tagállamban letelepedett bármely adóalany részesülhet a Romániába történő behozatalok és a Romániában teljesített termékbeszerzések vagy igénybe vett szolgáltatások után megfizetett [hea] visszatérítésében.”

- 32 Az említett 49. pont (15) bekezdésének a) pontja akként rendelkezik, hogy a visszatérítési kérelem „a visszatérítési időszak alatt számlázott, a visszatérítési kérelem benyújtásának napjáig kifizetett termékek beszerzésére vagy szolgáltatások igénybevételére [vonatkozik]”, és hogy „[a] visszatérítési kérelem benyújtásának napjáig ki nem fizetett számlákat a kifizetésük időszakára vonatkozó visszatérítési kérelemben kell figyelembe venni”.

- 33 A végrehajtási szabályok 49. pontjának (16) bekezdése arra hivatkozik, hogy „[a] (15) bekezdésben említett ügyleteken túl, a visszatérítési kérelem olyan számlákra vagy importokmányokra is vonatkozhat, amelyekkel kapcsolatban még nem nyújtottak be visszatérítési kérelmet, és amelyek olyan ügyletekre vonatkoznak, amelyeket a kérdéses naptári évben teljesítettek”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 34 2012-ben a Pompes Salmson SAS, amely gazdasági tevékenységének székhelye Franciaországban található, a Romániában letelepedett és ott héanyilvántartásba vett ZES Zollner Electronic SRL-től (a továbbiakban: Zollner) gyártóberendezéseket szerzett be. Mivel a Pompes Salmson e berendezéseket a Zollner rendelkezésére bocsátotta annak érdekében, hogy azokat a részére később leszállított termékek előállításához használja fel, azok nem hagyták el a román területet.
- 35 Ugyanebben az évben a Zollner e beszerzések után héát tartalmazó számlákat állított ki. Ezek alapján a Pompes Salmson a 2008/9 irányelvnek, valamint az adótörvénykönyvnek a végrehajtási szabályok 49. pontjával összefüggésben értelmezett 147^{2.} ^{cikk}e (1) bekezdése a) pontjának megfelelően a 2012. január 1. és december 31. közötti időszakban Romániában megfizetett héa visszatérítését kérte. E kérelmet a 2014. január 14-i határozattal elutasították „a kérelemhez csatolt dokumentumokkal és a csatolt számlák megfelelőségének hiányával kapcsolatos indokokkal” (a továbbiakban: 2014. január 14-i határozat). A Zollner ezt követően sztorinírozta az eredetileg 2012-ben kiállított számlákat. Ugyanezen beszerzések vonatkozásában 2015-ben új számlákat állított ki.
- 36 2014-ben a Pompes Salmson egyesült a Wilo France SAS-szal. Az ezen egyesülésből eredő, Wilo Salmson France elnevezésű új jogalany, amelyre átszállt a Pompes Salmson jogainak és kötelezettségeinek összessége, a Zollner által kiállított új számlák alapján 2015-ben új kérelmet nyújtott be az érintett berendezések beszerzésekor Romániában megfizetett héa visszatérítése iránt a 2015. augusztus 1. és október 31. közötti időszakra vonatkozóan. E kérelmet a román hatóságok 2016. május 12-i határozatukban elutasították azzal az indokkal, hogy a Wilo Salmson nem tartotta tiszteletben a végrehajtási szabályok 49. pontjának (16) bekezdését, és már kérte az e számlákon feltüntetett héa visszatérítését.
- 37 A Wilo Salmson e határozat ellen jogorvoslati kérelmet terjesztett a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (bukaresti regionális költségvetési főigazgatóság – külföldi adózók adóhatósága, Románia) elé. 2016. szeptember 2-i határozatával e kérelmet elutasították azzal az indokkal, hogy a visszatérítési kérelemmel érintett héa tárgyában korábbi visszatérítési kérelmet nyújtottak be, és azok az ügyletek, amelyek tekintetében a visszatérítést kérték, nem 2015-re, hanem 2012-re vonatkoztak.
- 38 E társaság ezt követően keresetet indított a kérdést előterjesztő bíróság, a Tribunalul București (bukaresti törvényszék, Románia) előtt ezen 2016. szeptember 2-i határozat hatályon kívül helyezése, valamint a 449 538,38 román lej (RON) (hosszvetőleg 91 310 euró) összeg visszatérítése iránti kérelmet elutasító 2016. május 12-i határozat megsemmisítése iránt, amely összeg azon héának felel meg, amelynek visszatérítését a 2015. augusztus 1. és 2015. október 31. közötti időszak vonatkozásában igényelték.

- 39 A kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy azt kell megállapítania, hogy 2015-ben lehetséges-e a 2012-ben teljesített azon beszerzések után megfizetett héa visszatérítése, amelyek tekintetében csak 2015-ben állítottak ki érvényes adóügyi számlákat. Úgy véli, hogy a Wilo Salmson helyzete a 2008/9 irányelvben szabályozott vagy a Bíróság által már megvizsgált esetekhez képest atipikus, tekintettel arra, hogy a Zollner által 2012-ben kiállított számlákat a román adóhatóságok által megállapított szabálytalanságukra tekintettel sztorizózással érvénytelenítették, tekintettel arra, hogy ugyanezen beszerzések tekintetében csak 2015-ben állítottak ki érvényes számlákat, hogy a Wilo Salmson a visszatérítéshez való jogát a 2015-ben benyújtott visszatérítési kérelem révén gyakorolta, amelyben a 2015-ben kiállított számlák szerepeltek, valamint hogy ez utóbbi társaság addig nem kapta meg a kért visszatérítést.
- 40 Azt állítja, hogy a héairányelv nem szabályozza a levonási jog gyakorlásának határidejét, tehát tisztázni kell, hogy e határidő kezdő időpontja kizárólag a szóban forgó termékek értékesítésének időpontjához viszonyítva határozható-e meg, figyelmen kívül hagyva minden más releváns körülményt. Tekintettel ezen irányelv 167. és 178. cikkére, valamint arra a tényre, hogy a számla kiállítása nem tartozik e jog jogosultjának ellenőrzési körébe, szükséges lenne, hogy a Bíróság tisztázza, hogy a 2008/9 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának első fordulata tekintettel a héa-visszatérítés iránti kérelem vonatkozhat-e olyan termékek vagy szolgáltatások beszerzésére, amelyeket a visszatérítési időszakban számláztak ki, függetlenül attól, hogy az erre vonatkozó héa fizetésének kötelezettsége ezen időszak során vagy korábban keletkezett-e.
- 41 Az első két kérdésével kapcsolatban az előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a román adóhatóságok nem tettek különbséget a számlák kiállításának napja mint eljárásjogi szempont és a héafizetési kötelezettség keletkezésének napja mint anyagi jogi szempont között, noha e két időpontnak adójogi szempontból eltérő hatásokkal kell járnia, és a levonási jog nem gyakorolható a jogi követelményeknek megfelelően kiállított számla hiányában. Bár kétségekívül szükséges, hogy a héafizetési kötelezettség a számla kiállítása előtt vagy a számla kiállításakor keletkezzen, a visszatérítési kérelem benyújtása szempontjából a számla kiállítási időpontjának kell relevánsnak lennie.
- 42 A harmadik és negyedik kérdésével kapcsolatban az előterjesztő bíróság rámutat, hogy a román adóhatóságok úgy vélték, hogy a 2012-ben teljesített beszerzések vonatkozásában 2015-ben kiállított számlák nem képezhetik a 2015-ös évre vonatkozó visszatérítési kérelem tárgyát a korábbi számlák létezése miatt. Ezek azonban egyoldalúan a Zollner részéről sztorizó tárgyát képezték, ami az érvénytelenítés joghatásaival jár, és a levonási jog jogosultja semmilyen jogi eszközzel nem rendelkezik ahhoz, hogy az értékesítő új számla kiállítására kötelezze.
- 43 Továbbá a héairányelv 169. és 178. cikkére, a 2008/9 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának első fordulata, valamint arra tekintettel, hogy a visszatérítéshez való jog gyakorlásához érvényes számlával kell rendelkezni, a héa-visszatérítési kérelemnek kizárólag a „visszatérítési időszak” során kiállított számlákon kell alapulnia, mivel az egyetlen előírt feltétel az, hogy a héa a számlázást megelőzően vagy azzal egyidejűleg váljon esedékessé.
- 44 Következésképpen, mivel a 2012-ben kiállított számlákat a Zollner törölte, kizárólag a 2015-ben kiállított új számlák bizonyíthatják a beszerzéseket és támaszthatják alá az alapügyben szóban forgó visszatérítési kérelmet. Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság szerint kizárólag ez utóbbi számláknak kell azt az „eljárás mozzanatot” képviselniük, amely lehetővé teszi a 2008/9 irányelvnek megfelelő visszatérítési kérelem benyújtását.

45 E körülmények között határozott úgy a Tribunalul București (bukaresti törvényszék, Románia), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [héairányelv] 167. cikkének a 178. cikkével összefüggésben történő értelmezését illetően: a héarendszer működésének módjától függően van-e különbség a levonási jog keletkezésének időpontja és e jog gyakorlásának időpontja között?

E tekintetben azt kell tisztázni, hogy gyakorolható-e a héa levonásához való jog a termékbeszerzésről kiállított, héát tartalmazó (érvényes) számla hiányában?

2) Ugyanezen rendelkezéseknek a [2008/9] irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának első [esetével] összefüggésben történő értelmezését illetően: mely eljárási mozzanatot kell alapul venni a héalevonáshoz való jog gyakorlása szabályszerűségének értékelése céljából?

E tekintetben azt kell tisztázni, hogy benyújtható-e a „tárgyidőszak” előtt esedékessé vált, de a tárgyidőszakban kiszámlázott héa visszatérítése iránti kérelem?

3 A 2008/9 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontja első [esete] ugyanezen rendelkezéseinek a [héairányelv] 167. és 178. cikkével összefüggésben történő értelmezését illetően: milyen hatással van a „tárgyidőszakot” megelőző termékbeszerzésekre vonatkozó számlák sztornírozása és új számlák kiállítása az e termékbeszerzésekhez kapcsolódó héa visszatérítéséhez való jog gyakorlására?

E tekintetben azt kell tisztázni, hogy abban az esetben, ha az eladó sztornírozza a termékbeszerzések vonatkozásában eredetileg kiállított számlákat, majd ezt követően új számlákat állít ki, a jogosultnak a termékbeszerzésekhez kapcsolódó héa visszatérítése kérelmezése iránti joga gyakorlása szempontjából az új számlák keltét kell-e alapul venni? Így kell-e eljárni egy olyan helyzetben, amikor az eredeti számlák sztornírozására és az új számlák kiállítására a jogosultnak nincs ráhatása, hanem az kizárólag az eladó mérlegelési mozgásterébe tartozik?

4) A nemzeti szabályozás esedékességi feltételhez kötheti-e a héa 2008/9 irányelvnek megfelelően engedélyezett visszatérítését abban az esetben, ha a helyes számlát a [visszatérítési] kérelem időszakában állították ki?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

46 A román kormány arra hivatkozik, hogy az előterjesztett kérdések elfogadhatatlanok. Egyrészt ezek az alapjogvita alapjául szolgáló tények téves és hiányos ismertetésén alapulnak, így ha azokat helyesbítenék és összességében vennék figyelembe, a kérdéseknek a jogvita megoldása szempontjából sem hasznuk, sem relevanciájuk nem lenne. Másrészt ez az ismertetés pusztán az említett jogvitában részt vevő egyik fél álláspontját ismétli meg, így a kérdést előterjesztő bíróság a Bírósághoz fordulást megelőzően nem tett eleget a tények feltárására vonatkozó kötelezettségének, valamint nem jelölte meg azokat az okokat, amelyek miatt az uniós jog értelmezését kéri, és úgy véli, hogy a Bíróság válasza szükséges az előtte folyamatban lévő jogvita elbírálásához.

- 47 Emlékeztetni kell először is arra, hogy az EUMSZ 267. cikk közvetlen együttműködést hoz létre a Bíróság és a tagállami bíróságok között. Ezen eljárás keretében – amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul – az ügy tényállásának megállapítása és megítélése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik, amelynek feladata, hogy az ügy sajátosságaira figyelemmel megítélje mind az előzetes döntéshozatal szükségességét ítéletének meghozatala szempontjából, mind pedig a Bíróság elé terjesztendő kérdések jelentőségét, míg a Bíróság kizárólagos feladata az, hogy az uniós jog értelmezéséről vagy érvényességéről határozzon a kérdést előterjesztő bíróság által közölt ténybeli és jogi helyzet figyelembevételével (lásd ebben az értelemben: 2017. december 20-i Schwebbes ítélet, C-291/16, EU:C:2017:990, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. április 20-i Repubblica ítélet, C-896/19, EU:C:2021:311, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 48 Következésképpen, amennyiben az előterjesztett kérdések valamely uniós jogi szabály értelmezésére vagy érvényességére vonatkoznak, a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni (2015. június 16-i Gauweiler és társai ítélet, C-62/14, EU:C:2015:400, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. július 15-i The Department for Communities in Northern Ireland ítélet, C-709/20, EU:C:2021:602, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 49 Mivel az uniós jogra vonatkozó kérdések releváns voltát vélelmezni kell, a Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolását, ha az uniós rendelkezés értelmezése vagy érvényességének értékelése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2015. június 16-i Gauweiler és társai ítélet, C-62/14, EU:C:2015:400, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. július 15-i The Department for Communities in Northern Ireland ítélet, C-709/20, EU:C:2021:602, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 50 A jelen ügyben a román kormány által annak alátámasztása érdekében előadott érvelés, hogy az előterjesztett kérdések az alapügy megoldása szempontjából szükségtelenek, azon a kifogáson alapul, hogy a kérdést előterjesztő bíróság ténybeli értékelése téves és hiányos. Márpedig a Bíróságnak nem feladata, hogy megkérdőjelezze ezt az értékelést, amely a jelen eljárás keretében a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik. Ez az érvelés ennél fogva nem elegendő ahhoz, hogy az előző pontban hivatkozott relevancia vélelmét megdöntse (lásd analógia útján: 2015. június 16-i Gauweiler és társai ítélet, C-62/14, EU:C:2015:400, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 51 Másodszor, amennyiben a román kormány megjegyzi, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által előadott tények az alapeljárásban részt vevő egyik fél állításainak megismétléséből állnak, meg kell állapítani, hogy önmagában e körülmény – feltéve, hogy igazolást nyer – nem bizonyítja, hogy e bíróság ily módon eljárva nem tett eleget azon kötelezettségének, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban a Bíróság eljárási szabályzata 94. cikkének megfelelően megjelölje azokat a ténybeli adatokat, amelyek a kérdések alapulnak, valamint azokat az okokat, amelyek miatt az előterjesztett kérdésekben szereplő uniós jogi rendelkezések értelmezését kéri, vagy úgy véli, hogy a Bíróság válasza szükséges az előtte folyamatban lévő jogvita elbírálásához.

- 52 Éppen ellenkezőleg, amint az a jelen ítélet 39–44. pontjából kitűnik, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat lehetővé teszi azon indokok megértését, amelyek miatt a kérdést előterjesztő bíróság a héairányelv és a 2008/9 irányelv különböző rendelkezéseinek hatályát vizsgálja, és elegendő információt tartalmaz ahhoz, hogy a Bíróság számára lehetővé váljon, hogy e bíróság részére megadja az uniós jog azon értelmezési szempontjait, amelyek szükségesek az előtte folyamatban lévő jogvita eldöntéséhez.
- 53 E tekintetben emlékeztetni kell arra is, hogy sem az EUMSZ 267. cikk, sem az uniós jog egyetlen más rendelkezése nem teszi kötelezővé, de nem is tiltja, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kihirdetését követően megváltoztassa az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben tett ténybeli és jogi megállapításokat, feltéve hogy e bíróság biztosítja az uniós jog Bíróság által elfogadott értelmezésének teljes érvényesülését (lásd ebben az értelemben: 2016. július 5-i Ognyanov ítélet, C-614/14, EU:C:2016:514, 28–30. pont).
- 54 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy az előterjesztett kérdések elfogadhatók.

Az ügy érdeméről

Előzetes észrevételek

- 55 Előjáróban meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság, amely az egyetlen, amelynek a rendelkezésére áll az összes releváns ténybeli és jogi elem, a 2006/112 irányelv 2010/45 irányelvvel bevezetett módosításokból eredő szövegváltozata rendelkezéseinek értelmezését kéri a Bíróságtól, amely módosítások az utóbbi irányelv 2. cikke (1) bekezdése második albekezdésének megfelelően 2013. január 1-jétől voltak alkalmazandók.
- 56 Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapeljárás tárgyát képező termékértékesítésekre 2012-ben került sor, hogy az ezen értékesítésekre vonatkozó, számláknak tekintett dokumentumokat 2012-ben állították ki, majd azokat a 2014. január 14-i határozat „nem megfelelőnek” tekintette, ezt követően azokat 2014-ben, illetve 2015-ben sztorinírozták, és végül, hogy 2015-ben ugyanezen értékesítések vonatkozásában számláknak tekintett új dokumentumokat állítottak ki.
- 57 Ezenkívül egyrészt a héairányelv 63. cikkének megfelelően az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik. Másrészt a héairányelvben előírt levonási jog, amellyel párhuzamot képez a visszatérítéshez való jog (2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), mind anyagi, mind pedig időbeli szempontból közvetlenül kapcsolódik a termékek és a szolgáltatások után előzetesen fizetendő vagy megfizetett hea fizetésére vonatkozó kötelezettség keletkezéséhez (lásd ebben az értelemben: 2018. június 27-i Varna Holideis ítélet, C-364/17, EU:C:2018:500, 22. pont), mivel ezen irányelv 167. cikke előírja, hogy az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.
- 58 A héairányelv 64. és 65. cikke egyébiránt az adófizetési kötelezettség keletkezése vonatkozásában eltérő szabályokat ír elő, amelyek az e cikkekben pontosított körülmények között alkalmazandók, míg ezen irányelv 66. cikke – e 63–65. cikktől eltérve – lehetővé teszi a tagállamok számára annak előírását, hogy az adófizetési kötelezettség egyes ügyletekre vagy az adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan e 66. cikkben meghatározott időpontok egyikében keletkezzen.

- 59 A kérdést előterjesztő bíróságnak tehát a rendelkezésére álló ténybeli és jogi elemek összességére tekintettel meg kell vizsgálnia, hogy a 2006/112 irányelvnek a 2010/45 irányelvvel bevezetett módosításokból következő rendelkezései valóban alkalmazandók-e az előtte folyamatban lévő jogvita egyes vonatkozásainak elbírálása céljából.
- 60 Mindazonáltal e tekintetben pontosítani kell, hogy a 2006/112 irányelv egy olyan rendelkezésének a 2010/45 irányelv általi módosítása, amely releváns a jelen ügy Bíróság általi elemzése szempontjából, a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontjára vonatkozik, amely rendelkezés e módosítást megelőzően nem a héairányelv „XI. cím[e] 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított” számlával való rendelkezésre, hanem a 2006/112 irányelv „220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikk[é]nek megfelelően kiállított” számlával való rendelkezésre.
- 61 Noha kétségtelen, hogy e két esetben az irányelvek azon rendelkezéseire történő hivatkozásokról van szó, amelyek lényegében a számlák kiállításának körülményeit és feltételeit, azok tartalmát, az elektronikus számlák kibocsátásának vagy közlésének lehetőségét, valamint a tagállamok azon lehetőségét írják elő, hogy bizonyos feltételek mellett egyszerűsítő intézkedéseket fogadjanak el, e rendelkezések azonban nem azonosak. Ezek tartalmi eltérései azonban nincsenek hatással a Bíróság által a jelen ügyben elvégzendő elemzésre, így a jelen ítéletben adott válaszok akkor is alkalmazandók, ha az előterjesztő bíróság végül úgy ítélné meg, hogy az általa eldöntendő vitás kérdések közül egy vagy több nem a héairányelv rendelkezéseinek, hanem a 2006/112 irányelvnek a 2010/45 irányelvvel bevezetett módosításait megelőző változatának időbeli hatálya alá tartozik.

Az első kérdésről

- 62 Az előterjesztett első kérdést illetően először is meg kell jegyezni, hogy az alapügyben olyan adóalany helyzetéről van szó, amely egy attól eltérő másik tagállamban telepedett le, mint amelyben a szóban forgó termékbeszerzéseket teljesítették. Az alapügy tehát nem magát a héairányelv 168. cikkében említett héalevonási jogot érinti, hanem ezen adónak az ezen irányelv 170. cikkében előírt visszatérítéséhez való jogot, amely cikk maga is az ezen irányelv 169. cikkében említett úgyletekre utal vissza.
- 63 Arra is emlékeztetni kell, hogy az említett irányelv 171. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy azon adóalany részére, aki nem abban a tagállamban telepedett le, ahol az adó hatálya alá tartozó termékeket szerez be, és szolgáltatást vesz igénybe, de egy másik tagállamban letelepedett, a héa-visszatérítés a 2008/9 irányelvben megállapított részletes szabályoknak megfelelően történik. Mindazonáltal ezen irányelvnek nem célja, hogy meghatározza a visszatérítéshez való jog gyakorlásának feltételeit, illetve e jog terjedelmét. Ezen irányelv 5. cikkének második bekezdése ugyanis – ezen irányelv 6. cikkének sérelme nélkül és annak alkalmazásában – előírja, hogy az előzetesen felszámított héa visszatérítésére való jogosultságot a héairányelv szerint határozzák meg, az utóbbi irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint (2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 35. pont).
- 64 E körülmények között úgy kell érteni, hogy első kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 167–171. és 178. cikkét, valamint a 2008/9 irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy a termékértékesítést terhelő héa visszatérítéséhez való jogot gyakorolhatja olyan adóalany, amely nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett, ha ezen adóalany nem rendelkezik az érintett termékek beszerzésére vonatkozó, a héairányelv értelmében vett számlával.

- 65 A 2008/9 irányelv célja az irányelv 1. cikke szerint a héairányelv 170. cikkében meghatározott héa-visszatérítés részletes szabályainak megállapítása azon, nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok esetében, akik teljesítik az ezen előbbi irányelv 3. cikkében előírt feltételeket, ugyanakkor ezen irányelv rendelkezéseivel összhangban, és amint arra a jelen ítélet 63. pontja már emlékeztetett, a visszatérítéshez való jog gyakorlásának feltételeit és terjedelmét a héairányelv szerint kell meghatározni, az utóbbi irányelvnek a visszatérítés helye szerinti tagállamban való alkalmazása szerint.
- 66 Ily módon a valamely tagállamban letelepedett adóalanyok a 2008/9 irányelv által szabályozott, valamely másik tagállamban megfizetett héa visszatérítéséhez való joga megfelel a héairányelvben az adóalany javára biztosított azon jogoknak, hogy levonja a saját tagállamában előzetesen megfizetett héát (2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet, C-346/19, EU:C:2020:1050, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 67 Ezenkívül az adólevonási joghoz hasonlóan a visszatérítéséhez való jog is az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi, amelynek célja az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhet illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül e tevékenységek céljától és eredményeitől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2019. május 2-i Sea Chefs Cruise Services ítélet, C-133/18, EU:C:2019:354, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet, C-346/19, EU:C:2020:1050, 45. pont).
- 68 Az adólevonási jog, ebből következően a visszatérítéséhez való jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2019. május 2-i Sea Chefs Cruise Services ítélet, C-133/18, EU:C:2019:354, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet, C-346/19, EU:C:2020:1050, 46. pont).
- 69 A héalevonási jognak ugyanakkor feltétele mind az anyagi, mind az alaki követelmények vagy feltételek tiszteletben tartása (lásd ebben az értelemben: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 70 Ami az e visszatérítéshez való jog gyakorlására irányadó anyagi jogi követelményeket vagy feltételeket illeti, ezen irányelv 169. cikkének a) pontjából és 170. cikkéből az következik, hogy a visszatérítéshez való jog érvényesítéséhez egyrészt az szükséges, hogy az érintett személy egy ezen irányelv értelmében vett olyan „adóalany” legyen, aki nem abban a tagállamban telepedett le, amelyben héa hatálya alá tartozó terméket szerez be, szolgáltatást vesz igénybe vagy termékimportot teljesít, másrészt pedig az szükséges, hogy a héa-visszatérítéshez való jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat ez az adóalany utóbb az ezen adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül adóköteles tevékenységeihez használja fel, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat (lásd ebben az értelemben: 2019. május 2-i Sea Chefs Cruise Services ítélet, C-133/18, EU:C:2019:354, 33. pont). Ezen adóalanyok ezenkívül meg kell

felelnie a 2008/9 irányelv 3. cikkében felsorolt kumulatív feltételeknek (lásd ebben az értelemben: 2020. június 11-i CHEP Equipment Pooling ítélet, C-242/19, EU:C:2020:466, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 71 A visszatérítéshez való jog gyakorlásának részletes szabályait illetően, amelyek az alaki követelmények és feltételek közé tartoznak, meg kell állapítani, hogy a héalevonási jog kapcsán a héairányelv 178. cikkének a) pontja előírja, hogy az ezen irányelv 168. cikkének a) pontjában említett adólevonáshoz az adóalanynak az ezen irányelv XI. címe 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie (lásd analógia útján: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 72 A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy bár a héairányelv 167. cikke értelmében a héa levonásához való jog az adófizetési kötelezettséggel egyidejűleg keletkezik, az említett jog gyakorlása ezen irányelv 178. cikke értelmében főszabály szerint csak azon időponttól lehetséges, amikor az adóalany számlával rendelkezik (2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezenkívül úgy ítélte meg, hogy ugyanez vonatkozik a visszatérítéshez való jog gyakorlására is (lásd ebben az értelemben: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 49. és 50. pont)
- 73 A héa visszatérítésének részletes szabályait illetően mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a 2008/9 irányelv 8. cikke (2) bekezdésének d) pontja értelmében a visszatérítés valamennyi tagállama és minden egyes számla vagy import okmány tekintetében a héa-visszatérítési kérelemnek tartalmaznia kell „a számla vagy az import okmány dátum[át] és szám[át]”. Továbbá ezen irányelv 15. cikke (1) bekezdésének második mondata szerint a visszatérítési kérelem kizárólag akkor tekintendő benyújtottnak, ha a kérelmező többek között az ezen irányelv 8. cikkében előírt valamennyi adatot megadta. Végül az említett irányelv 10. cikkének első mondata értelmében a visszatérítés helye szerinti tagállam ugyanezen irányelv értelmében kérheti a kérelmezőtől a számla vagy az import okmány másolatának elektronikus úton való benyújtását is a visszatérítési kérelemmel együtt, ha a számlán vagy az import okmányon szereplő adóalap legalább 1000 euró vagy annak nemzeti pénznemben kifejezett ellenértéke.
- 74 Ezek az elemek azt is mutatják, hogy a héairányelv 170. és 171. cikkében előírt, és részletes szabályok útján a 2008/9 irányelvben szabályozott héa-visszatérítéshez való jog gyakorlásához az szükséges, hogy a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalany az érintett termékek vagy szolgáltatások beszerzéséről szóló számlával rendelkezzen.
- 75 E tekintetben, amint az lényegében a jelen ítélet 71. és 72. pontjából is kitűnik, a héairányelv 178. cikkének a) pontja kimondja, hogy az ezen irányelv 168. cikkének a) pontjában említett adólevonás alkalmazásához az adóalanynak a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás tekintetében az ezen irányelv XI. címe 3. fejezete 3–6. szakasza rendelkezéseinek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie, és e követelmény a 2008/9 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében a héairányelv 170. cikke szerinti visszatérítési jogra is vonatkozik. Ez utóbbi irányelv 218. és 219. cikke kifejti továbbá, hogy a tagállamok elfogadják a papír vagy elektronikus formában létező dokumentumokat vagy üzeneteket számlaként, ha azok megfelelnek az említett irányelv XI. címének 3. fejezetében meghatározott feltételeknek, illetve hogy számlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, vagy módosítja azt.

- 76 Mindazonáltal emlékeztetni kell arra, 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 (2020. november 18-i Bizottság kontra Németország [Héa-visszatérítés – Számlák] ítélet (C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 80. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet, C-346/19, EU:C:2020:1050, 47. pont).
- 77 Más azonban a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal a hatással járna, hogy nem lehet bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (2020. november 18-i Bizottság kontra Németország ítélet [Héa-visszatérítés – Számlák], C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 81. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 48. pont).
- 78 Ha a hatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany köteles-e héát fizetni, e hatóság nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására a héa levonásához vagy visszatérítéséhez való jog gyakorlásának a lehetősége elenyészik (2020. november 18-i Bizottság kontra Németország ítélet [Héa-visszatérítés – Számlák], C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 82. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. december 17-i Bundeszentralamt für Steuern ítélet (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53. pont).
- 79 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a 2008/9 irányelv 20. cikke biztosítja a visszatérítés helye szerinti tagállam számára annak lehetőségét, hogy amennyiben úgy ítéli meg, hogy nem áll rendelkezésére minden lényeges információ ahhoz, hogy határozatot hozzon az ilyen teljes vagy részleges visszatérítés iránti kérelemre vonatkozóan, kiegészítő információt kérjen különösen a kérelmezőtől vagy a letelepedés helye szerinti tagállam illetékes hatóságaitól, amelyet az információkérésnek a címzethez történő beérkezésétől számított egy hónapon belül kell szolgáztatni.
- 80 Arra is emlékeztetni kell, hogy az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem kétségkívül olyan célkitűzés, amelyet a héára vonatkozó uniós jogi rendelkezések elismernek és támogatnak. A tagállamok által elfogadott intézkedések azonban nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ennélfogva azok nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal a héa semlegességét (lásd analógia útján: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. november 18-i Bizottság kontra Németország ítélet [Héa-visszatérítés – Számlák], C-371/19, nem tették közzé, EU:C:2020:936, 83. pont).
- 81 Következésképpen csak akkor lehet úgy tekinteni, hogy valamely dokumentum nem minősül a héairányelv értelmében vett „számlának”, és így a visszatérítéshez való jog nem gyakorolható, ha az adóalany ennek birtokába kerül, amennyiben e dokumentum olyan hibákat tartalmaz, amelyek megfosztják a nemzeti adóhatóságot a visszatérítési kérelem alátámasztáshoz szükséges adatoktól.
- 82 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 167–171. és 178. cikkét, valamint a 2008/9 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a termékértékesítést terhelő héa visszatérítéséhez való jogot nem gyakorolhatja olyan adóalany, amely nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett, ha ezen adóalany nem rendelkezik az érintett termékek beszerzésére vonatkozó, a héairányelv értelmében vett számlával. Csak akkor lehet úgy tekinteni, hogy valamely dokumentum nem

minősül a héairányelv értelmében vett „számlának”, ha az ilyen dokumentum olyan hibákat tartalmaz, amelyek megfosztják a nemzeti adóhatóságot a visszatérítési kérelem alátámasztáshoz szükséges adatoktól.

A második és negyedik kérdésről

- 83 Az együttesen vizsgálandó második és negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 167–171. és 178. cikkét, valamint a 2008/9 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának első fordulatát úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha egy adott visszatérítési időszakra vonatkozó héa-visszatérítési kérelmet azzal az indokkal utasítanak el, hogy e héa fizetési kötelezettsége egy korábbi visszatérítési időszakban keletkezett, még ha azt csak az adott időszakban számlázták is ki.
- 84 Amint arra a Bíróság a jelen ítélet 57. pontjában már emlékeztetett, a héairányelv 63. cikkéből az következik, hogy az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik. Továbbá ezen irányelv 167. cikkének és 179. cikke első bekezdésének értelmében a héa levonásához való jogot főszabály szerint ugyanazon időszak alatt kell gyakorolni, mint amelynek során e jog keletkezett, nevezetesen akkor, amikor az adófizetési kötelezettség keletkezett (2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 44. pont).
- 85 Ugyanakkor egyrészt, amint az a jelen ítélet 82. pontjából következik, ahhoz, hogy a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem valamely másik tagállamban letelepedett adóalany gyakorolhassa a héairányelv 170. és 171. cikkében, valamint a 2008/9 irányelvben előírt, termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhelő héa visszatérítéséhez való jogát, az szükséges, hogy ezen adóalany a héairányelv értelmében vett, a termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó számlával rendelkezzen.
- 86 Másrészt a 2008/9 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy a visszatérítési kérelem vonatkozik a visszatérítési időszak alatt számlázott termékek beszerzésére vagy szolgáltatások igénybevételére, feltéve hogy a héa a számla kiállításának időpontja előtt vagy a számla kiállításakor vált esedékessé; vagy olyan termékek beszerzésére, illetve olyan szolgáltatások igénybevételére, amelyek esetében a héa a visszatérítési időszak alatt vált esedékessé, feltéve hogy a beszerzéseket, illetve az igénybevételt az adófizetési kötelezettség keletkezése előtt kiszámlázták.
- 87 E tényezőkből következik, hogy a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyokat illetően, és feltéve, hogy az adófizetési kötelezettség a számlázás előtt vagy annak időpontjában keletkezett, az az időpont határozza meg a visszatérítési kérelem által esetlegesen érintett beszerzéseket, amikor az adóalany a szóban forgó termékek vagy szolgáltatások beszerzésére vonatkozó, a héairányelv értelmében vett számlával rendelkezik. Következésképpen a héa-visszatérítési kérelem nem utasítható el pusztán azzal az indokkal, hogy a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhelő, visszatéríteni kért héára vonatkozó fizetési kötelezettség egy adott visszatérítési időszakban keletkezett, még ha e beszerzést csak egy későbbi visszatérítési időszakban számlázták is ki.
- 88 A fenti tényezők összességére figyelemmel a második és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 167–171. és 178. cikkét, valamint a 2008/9 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának első fordulatát úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha egy adott

visszatérítési időszakra vonatkozó héa-visszatérítési kérelmet azzal az indokkal utasítanak el, hogy e héa fizetési kötelezettsége egy korábbi visszatérítési időszakban keletkezett, még ha azt csak az adott időszakban számlázták is ki.

A harmadik kérdésről

- 89 Előljáróban mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a harmadik kérdés hallgatólagosan azon az előfeltevésen alapul, amely szerint azok a dokumentumok, amelyek az alapügyben szóban forgó adóalany birtokában voltak 2012-ben, és amelyek alapján benyújtották a 2014. január 14-i határozattal elutasított visszatérítési kérelmet, a héairányelv értelmében vett számláknak minősülnek. Ha ugyanis nem ez lenne a helyzet, az első, a második és a negyedik kérdésre adott, a jelen ítélet 82. és 88. pontjában ismertetett válaszokból az következne, hogy ezen adóalany 2015 előtt nem gyakorolhatta a visszatérítéshez való jogát, mivel csak ebben az évben került az ilyen számlák birtokába. Márpedig ilyen körülmények között e harmadik kérdés nem lenne hasznos az alapügy megoldása szempontjából.
- 90 Továbbá az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a számlának az értékesítő részéről történő sztornírozása a nemzeti jogban ugyanolyan joghatásokkal jár, mint a számla érvénytelenítése. Mindazonáltal e határozatból nem tűnik ki, hogy ezt a sztornót közös megegyezéssel hajtották volna végre, és abból az sem tűnik ki, hogy azok az ügyletek, amelyekre a 2015-ben kiállított számlák vonatkoznak, és amelyeket 2012-ben teljesítettek, szintén meghiúsultak volna, sem pedig az, hogy ennek következtében a kifizetett árat visszatérítették volna.
- 91 Végül az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból nem tűnik ki, hogy a 2014. január 14-i határozatot az adóalany vitatta volna, amit egyébként a Wilo Salmson sem állít a Bírósághoz benyújtott észrevételeiben. A kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatok fenntartása mellett tehát szintúgy abból az előfeltevésből kell kiindulni, amely szerint abban az időpontban, amikor a Zollner elvégezte az alapügyben szóban forgó sztornót és új számlákat állított ki, e határozat már jogerőre emelkedett, amint azt egyébként a román kormány a Bírósághoz benyújtott észrevételeiben állítja.
- 92 E körülmények között úgy kell érteni, hogy a harmadik kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 167–171. és 178. cikkét, valamint a 2008/9 irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy valamely számla értékesítő általi egyoldalú érvénytelenítése azt követően, hogy a visszatérítés helye szerinti tagállam az e számlán alapuló visszatérítési kérelmet elutasító határozatot hozott, és e határozat már jogerőre emelkedett, majd ezen értékesítő egy későbbi visszatérítési időszakban új számlát bocsátott ki ugyanezen értékesítések vonatkozásában, anélkül hogy azokat kétségbe vonnák, hatással van a már érvényesített héa-visszatérítéshez való jog fennállására, és azon időszakra, amely tekintetében e jogot gyakorolni kell.
- 93 Meg kell állapítani, hogy a 2008/9 irányelv 15. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a visszatérítési kérelmet legkésőbb „a visszatérítési időszakot követő naptári év szeptember 30-ig” be kell nyújtani a letelepedés helye szerinti tagállamnak. Az ilyen határidő jogvesztő határidőnek minősül, amelynek a be nem tartása a héa-visszatérítéshez való jog elvesztését eredményezi (lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-i Elsacom ítélet, C-294/11, EU:C:2012:382, 26. és 33. pont; 2019. május 2-i Sea Chefs Cruise Services ítélet, C-133/18, EU:C:2019:354, 39. pont). Ugyanis a héa visszatérítése iránti kérelem bármely időbeli korlátozás nélküli benyújtásának lehetősége ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az

adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (lásd analógia útján: 2012. június 21-i Elsacom ítélet, C-294/11, EU:C:2012:382, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 94 Ezenfelül a 2008/9 irányelv 23. cikke (1) bekezdésének megfelelően, amennyiben a visszatérítési kérelem teljes vagy részleges elutasítására kerül sor, a visszatérítés helye szerinti tagállam a határozattal együtt az elutasítás indokait is közli a kérelmezővel, és e cikk (2) bekezdésének megfelelően a visszatérítési kérelem elutasításáról szóló határozat ellen a kérelmező a visszatérítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságainál fellebbezést nyújthat be, az e tagállamban letelepedett személyek által benyújtott visszatérítési kérelmek esetében a fellebbezésekre vonatkozó formai és határidő-feltételekkel azonos feltételek mellett.
- 95 E tekintetben a Bíróság a jogbiztonság érdekében már elismerte az észszerű mértékben meghatározott jogvesztő jellegű jogorvoslati határidők uniós joggal való összeegyeztethetőségét, amely egyaránt védi az érintett adóalanyt és az érintett közigazgatási szervet. Ugyanis az ilyen határidők nem olyan jellegűek, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézvé tennék az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, még akkor sem, ha ezen időszakok eltelte – *per definitionem* – az érvényesített igények teljes vagy részleges elutasítását eredményezi (2017. június 14-i Compass Contract Services ítélet, C-38/16, EU:C:2017:454, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. július 2-i Terracult ítélet, C-835/18, EU:C:2020:520, 32. pont).
- 96 Márpedig, amint arra a főtanácsnok az indítványának 100. és 101. pontjában lényegében szintén rámutatott, hogy annak elfogadása, hogy a jelen ítélet 92. pontjában leírtakhoz hasonló körülmények között a számla értékesítő általi egyoldalú érvénytelenítése azt követően, hogy az ezen alapuló első visszatérítési kérelmet elutasító határozat jogerőre emelkedett, majd annak az ugyanezen beszerzésekre vonatkozó új számlával való helyettesítése lehetővé teszi az adóalany számára, hogy ezen utóbbi alapján újból visszatérítési kérelmet nyújtson be az ugyanezen beszerzésekre vonatkozó héa tárgyában egy későbbi visszatérítési időszakkal összefüggésben, végeredményben lehetővé tenné mind a 2008/9 irányelv 15. cikkének (1) bekezdésében foglalt, visszatérítési kérelem benyújtására vonatkozó jogvesztő határidő, mind pedig az ezen irányelv 23. cikkének (2) bekezdése alapján az érintett tagállam által az ezen elutasító határozat elleni jogorvoslatra előírt határidő megkerülését, ami e rendelkezéseket teljesen megfosztaná a hatékony érvényesüléstől, és sértené a jogbiztonságot.
- 97 Egyébiránt kétségtelen, hogy egyrészt a héairányelv előírja az eredetileg elszámolt adólevonások korrekciójának lehetőségét abban az esetben, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany az ezen irányelv X. címe 5. fejezete rendelkezéseinek megfelelően jogosult volt. Így ezen irányelv 185. cikke többek között a meghiúsult beszerzések eseteire vonatkozik, és az e cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapítása az említett irányelv 186. cikkének megfelelően a tagállamok feladata. Ezenkívül, amint az a 219. cikkéből kitűnik, ugyanezen irányelv rendelkezik a számla kijavításának lehetőségéről, különösen akkor, ha az hibás, vagy azon nem tüntettek fel bizonyos kötelező adatokat (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 32. és 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Másrészt a 2008/9 irányelv 13. cikke lehetővé teszi a visszatérítési kérelem kiigazítását, ha annak benyújtását követően a levonható arányt a héairányelv 175. cikke értelmében kiigazítják.
- 98 Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 92. pontjában leírtakhoz hasonló körülményekből egyáltalán nem tűnik ki, hogy a visszatérítéshez való jog korrekciójáról lenne szó, amelynek következtében új visszatérítési kérelmet nyújtottak be, vagy akár a korábbi

visszafizetési időszak során kiállított számlák kijavításáról, mivel a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság ilyen értelmű jelzést egyáltalán nem szolgáltatott, és a harmadik kérdés – ezzel szemben és amint azt a jelen ítélet 89. pontja már megállapította – azon az előfeltevésen alapul, hogy a visszatérítéshez való jogot ténylegesen érvényesíteni tudták az eredeti számlák alapján.

- 99 E körülmények között a Bíróságnak az adólevonások korrekciójára vagy a kijavított számlák esetleges visszamenőleges hatályára vonatkozó ítélkezési gyakorlata nem cáfolhatja a jelen ítélet 96. pontjában tett megállapítást.
- 100 Következésképpen a fenti megfontolások összességére tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 167–171. és 178. cikkét, valamint a 2008/9 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy valamely számla értékesítő általi egyoldalú érvénytelenítése azt követően, hogy a visszatérítés helye szerinti tagállam az e számlán alapuló visszatérítési kérelmet elutasító határozatot hozott, és e határozat már jogerőre emelkedett, majd ezen értékesítő egy későbbi visszatérítési időszakban új számlát bocsátott ki ugyanezen értékesítések vonatkozásában, anélkül hogy azokat kétségbe vonnák, nincs hatással sem a már érvényesített hea-visszatérítéshez való jog fennállására, sem pedig azon időszakra, amely tekintetében e jogot gyakorolni kell.

A költségekről

- 101 Mivel ez az eljárás az alapügyben 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) A 2010. július 13-i 2010/45/EU irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167–171. és 178. cikkét, valamint a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112 irányelvben előírt hozzáadottérték-adó-visszatérítés [helyesen: hozzáadottértékadó-visszatérítés] részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a termékértékesítést terhelő hozzáadottérték-adó (hea) visszatérítéséhez való jogot nem gyakorolhatja olyan adóalany, amely nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett, ha ezen adóalany nem rendelkezik az érintett termékek beszerzésére vonatkozó, a 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv értelmében vett számlával. Csak akkor lehet úgy tekinteni, hogy valamely dokumentum nem minősül a 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv értelmében vett „számlának”, ha az ilyen dokumentum olyan hibákat tartalmaz, amelyek megfosztják a nemzeti adóhatóságot a visszatérítési kérelem alátámasztáshoz szükséges adatoktól.

- 2) A 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 167–171. és 178. cikkét, valamint a 2008/9 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának első fordulatát úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha egy adott visszatérítési időszakra vonatkozó, hozzáadottérték-adó (héta) visszatérítése iránti kérelmet azzal az indokkal utasítanak el, hogy e héa fizetési kötelezettsége egy korábbi visszatérítési időszakban keletkezett, még ha azt csak az adott időszakban számlázták is ki.
- 3) A 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 167–171. és 178. cikkét, valamint a 2008/9 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy valamely számla értékesítő általi egyoldalú érvénytelenítése azt követően, hogy a visszatérítés helye szerinti tagállam az e számlán alapuló, hozzáadottérték-adó (héta) visszatérítése iránti kérelmet elutasító határozatot hozott, és e határozat már jogerőre emelkedett, majd ezen értékesítő egy későbbi visszatérítési időszakban új számlát bocsátott ki ugyanezen értékesítések vonatkozásában, anélkül hogy azokat kétségbe vonnák, nincs hatással sem a már érvényesített héa-visszatérítéshez való jog fennállására, sem pedig azon időszakra, amely tekintetében e jogot gyakorolni kell.

Aláírások