

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. július 15.*

A C-368/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Baranya Megyei Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2009. szeptember 14-én érkezett, 2009. augusztus 31-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Pannon Gép Centrum Kft.**

és

az **APEH Központi Hivatal, Hatósági Főosztály, Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály**

között folyamatban lévő eljárásban,

* Az eljárás nyelve: magyar.

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök (előadó), R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský és T. von Danwitz bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a magyar kormány képviseletében Fazekas J., Fehér M. és Szíjjártó K., meghatalmazotti minőségben,

- az Európai Bizottság képviseletében D. Triantafyllou és Simon B. D., meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2001. december 20-i 2001/115/EK tanácsi irányelvvel (HL 2002. L 15, 24. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 352. o.) 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (1) bekezdésének, 18. cikke (1) bekezdése a) pontjának és 22. cikke (3) bekezdése a) és b) pontjának értelmezésére vonatkozik.

- 2 E kérelmet a Pannon Gép Centrum Kft. és az APEH Központi Hivatal, Hatósági Főosztály, Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (a továbbiakban: APEH) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy az utóbbi megtagadta az alapeljárás felperesétől a részére nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó hozzáadottérték-adónak (a továbbiakban: HÉA) az általa fizetendő HÉA-ból való levonását.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

- 3 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 411. és 413. cikkének megfelelően 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte az uniós HÉA-jogszabályokat, különösen a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. A 2006/112 irányelv első és harmadik preambulumbekzdése szerint a hatodik irányelv átdolgozására azért volt szükség, hogy az alkalmazandó rendelkezések világos és ésszerű módon, átdolgozott szerkezettel és szövegezéssel kerüljenek bemutatásra, anélkül hogy ez elviekben érdemi változásokat eredményezne. A 2006/112 irányelv rendelkezései tehát lényegében azonosak a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseivel.
- 4 A 2006/112 irányelvnek – a hatodik irányelv 17. cikke (1) bekezdésének szövegét átvevő – 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”
- 5 A 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja, amelynek szövege lényegében megegyezik a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának az utóbbi irányelv 28f. cikkének (1) bekezdéséből következő szövegével, az alábbiak szerint rendelkezik:

„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 HÉÁ-t;”

6 A 2006/112 irányelv 178. cikke, amely lényegében átveszi a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének az utóbbi irányelv 28f. cikkének 2. pontjából következő szövegét, az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az adóalanyak 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;

[...]”

7 A 2006/112 irányelv 220. cikkének 1. pontja, amely lényegében átveszi a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdése a) pontjának az utóbbi irányelv 28h. cikkéből következő, a 2001/115 irányelv 2. cikkének 2. pontjával módosított szövegét, az alábbiak szerint rendelkezik:

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

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

8 A 2006/112 irányelv 226. cikke, amely lényegében átveszi a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdése b) pontjának, az utóbbi irányelv 28h. cikkéből következő, a 2001/115 irányelv 2. cikkének 2. pontjával módosított szövegét, az alábbiak szerint rendelkezik:

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

1. a számla kibocsátásának dátuma;

2. a számlát egyedileg azonosító, egy vagy több számsorból álló sorszám;

3. a [...] HÉA-azonosítószám, amelynek felhasználásával az adóalany a termékértékesítéseket vagy a szolgáltatásnyújtásokat végezte;

4. a megrendelő[...] [...] HÉA-azonosítószáma [...];

5. az adóalany és a vevő (megrendelő) teljes neve és címe;
6. az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege;
7. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítésének vagy befejezésének dátuma [...];
8. az adó alapja adómértékenként vagy adómentességenként, a HÉA nélküli egységár valamint az esetleges levonások, árengedmények vagy visszatérítések, ha az egységár ezeket nem tartalmazza;
9. az alkalmazott HÉA-adómérték;
10. a fizetendő HÉA összege, kivéve ha olyan különös szabályozást alkalmaznak, amely esetében ez az irányelv kizárja az adat feltüntetését;

[...]"

9. A 2006/112 irányelv 273. cikke, amely lényegében átveszi a hatodik irányelv 22. cikke (8) bekezdése első és második albekezdésének az utóbbi irányelv 28h. cikkéből következő, a 2001/115 irányelv 2. cikkének 2. pontjával módosított szövegét, az alábbiak szerint rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében [...]”.

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a [különösen a 226. cikkben] meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A nemzeti szabályozás

- ¹⁰ A 2007. december 31-ével hatályon kívül helyezett, de a jelen jogvitára alkalmazandó, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) 13. §-a (1) bekezdésének 16. pontja értelmében „a számla adóigazgatási azonosításra alkalmas bármely olyan papír alapú, vagy a vevővel történt megállapodás alapján – külön jogszabály által meghatározottak szerint – elektronikus úton kibocsátott bizonylat, amely legalább a következő adatokat tartalmazza:

- a) a számla sorszáma,

- b) a számla kibocsátásának kelte,

- c) a termékértékesítést teljesítő, szolgáltatást nyújtó adóalany neve, címe és adószáma,

- d) a vevő neve, címe valamint közösségi adószáma – ennek hiányába adószáma –, ha a vevő az adó fizetésére kötelezett,

- e) közösségen belüli adómentes termékértékesítés esetén a vevő közösségi adószáma,

- f) a teljesítés időpontja

- [...]

- i) a termék, szolgáltatás adó nélküli számított egységára,

- j) a termék szolgáltatás adó nélkül számított ellenértéke összesen,

- k) a felszámított adó százalékos mértéke,

- l) az áthárított adó összege összesen

- m.) a számla végösszege.”

11 Az áfatörvény 35. §-ának (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az adólevonási jog [...] kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló

a) számla, egyszerűsített számla,

[...]”

12 A számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról szóló 24/1995. (XI.22.) PM rendelet (a továbbiakban: 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet) 1/E. §-ának (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Számítástechnikai eszköz útján előállított és papírra nyomtatott számla abban az esetben alkalmas adóigazgatási azonosításra, ha szigorú számadás alá vonása úgy válik meg, hogy

a) a számla kibocsátására szolgáló számítástechnikai program [...] kihagyás és ismétlés nélkül, folyamatosan biztosítja a sorszámozást [...]”

- 13 A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 165. §-ának (2) bekezdése kimondja, hogy a számviteli nyilvántartásokba csak szabályszerűen kiállított bizonylat alapján szabad adatokat bejegyezni. E törvény 166. §-ának (2) bekezdése szerint a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lenniük.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 14 Az alapeljárás felperese 2007. május 2-án szerződést kötött a Betonút Szolgáltató és Építő Zrt.-vel (a továbbiakban: Betonút), amelyben hídfelújítási munkák kivitelezésére vállalt kötelezettséget a Betonút felé. Az alapeljárás felperese e munkák elvégzésével a J és B Pannon-Bau Kft. alvállalkozót (a továbbiakban: alvállalkozó) bízta meg.
- 15 A Betonút 2007. november 20-án kiállította az alapeljárás felperese részére az említett munkák teljesítéséről szóló igazolást, s ennek megfelelően az alapeljárás felperese 2007. november 20-i teljesítési időpontot megjelölve bocsátotta ki az előbbi vállalkozás felé a munkák elvégzéséről szóló számlákat. Az alvállalkozó az általa elvégzett munkák vonatkozásában két számlát állított ki az alapeljárás felperese részére, amelyek e munkák teljesítésének időpontjaként 2007. december 14-ét jelölték meg.
- 16 2007. október 3-án az alapeljárás felperese szerződést kötött a Gebrüder Haider Építőipari Kft.-vel (a továbbiakban: Haider), amelyben csapadécsatorna építésének elvégzésére vállalt kötelezettséget a Haider felé. E szerződés teljesítése érdekében az alapeljárás felperese a fenti munkák elvégzésével ugyanazon alvállalkozót, azaz a J és B Pannon-Bau Kft.-t bízta meg.

- 17 A Haider a munkák teljesítését igazoló dokumentumot 2007. december 11-i teljesítési időponttal állította ki, az alapeljárás felperese által az előbbi társaság számára kiállított vég számla pedig a munkák teljesítése időpontjaként ugyanezen dátumot tüntette fel. Az alvállalkozó a maga részéről olyan számlát bocsátott ki az alapeljárás felperese részére, amelyen ugyanezen munkák teljesítési időpontjaként 2007. december 18. szerepelt.
- 18 Az alapeljárás felperese a 2007. negyedik negyedévi bevallásában a fent említett három alvállalkozói számlát beállította, és gyakorolta HÉA-levonási jogát.
- 19 Az adóhatóság ellenőrzés alá vonta az alapeljárás felperesének fent említett adóbevallását, és megállapította, hogy a Betonút és a Haider által kiadott teljesítési igazolásokon, valamint az alapeljárás felperese által az említett vállalkozások részére kiállított számlákon feltüntetett teljesítési időpontok korábbiak voltak az alvállalkozó által kiállított számlán szereplő és az említett felperes által a HÉA-levonás céljából feltüntetett időpontoknál.
- 20 Az alapeljárás felperese és az alvállalkozó jelezte az adóhatóság felé, hogy az utóbbi által kibocsátott számlák téves teljesítési időpontokat tartalmaztak.
- 21 2008. szeptember 29-én az alvállalkozó a három téves számlát a 2007/0000000124, 2007/0000000125 és 2007/0000000126 sorszámú sztornó számlákkal sztornírozta, és helyettük a JESB20080000016, JESB20080000017 és JESB20080000018 sorszámú számlákat bocsátotta ki. Ezen új számlák az alapeljárás felperese által kiállított számlákon szereplő időpontnak megfelelő teljesítési időpontot tüntettek fel.

- 22 2009. január 21-i határozatával az elsőfokú adóhatóság az alapeljárás felperesét egyrésztől az alvállalkozó által nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó – a 2007. negyedik negyedév címén fizetendő adóösszegeből általa levont – HÉA, másrésztől pedig bírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Az említett adóhatóság szerint az alapeljárás felperese nem használhatta fel adólevonás céljára az alvállalkozó által eredetileg kiállított számlákat, tekintettel arra, hogy e számlák nem tartalmazták a munkák alvállalkozó általi teljesítésének helyes időpontját. Az új, javított számlák sem alapozhatták meg a HÉA-levonást, mivel nem volt biztosított a folyamatos sorszámozás. E vonatkozásban az említett adóhatóság megállapította, hogy az ugyanazon a napon kiállított sztornó számlák és javított számlák két eltérő sorszámozást használtak, mivel a sztornó számlák sorszáma a „2007”-es számmal, míg a javított számlák sorszáma a „JESB2008” megjelöléssel kezdődött.
- 23 Az APEH 2009. április 29-i határozatával helyben hagyta az elsőfokú adóhatóság 2009. január 21-i határozatát.
- 24 Az alapeljárás felperese keresetet nyújtott be a Baranya Megyei Bíróság előtt.
- 25 Előzetes döntéshozatalra utaló határozatában a Baranya Megyei Bíróság úgy véli, hogy a Legfelsőbb Bíróság által értelmezett és az adóhatóság által alkalmazott kérdéses nemzeti szabályozás szerint az adóalany csak alakilag és tartalmilag hiteles számla alapján élhet levonási jogával. Ily módon a levonási jog gyakorlása vitatott, ha a számla bármilyen alaki hibát tartalmaz. A jelen esetben a munkák teljesítésének az alvállalkozó számláin feltüntetett időpontját érintő hibák miatt az adóhatóság vitatta az említett számlák alapján elvégzett adólevonást, jöllehet azok tartalmilag hitelesek voltak. Az adóhatóság ugyanis soha nem vitatta, hogy az említett számlákon említett kereskedelmi ügyleteket a rajtuk szereplő ellenszolgáltatás fejében teljesítették.

26 Ilyen körülmények között a Baranya Megyei Bíróság az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1.) Összeegyeztethető szabályozást tartalmaz-e az [áfatörvények] a számlakibocsátás időpontjában hatályos 13. §[-a] (1) bekezdés[ének] 16.) pontja, illetve a 24/1995 (XI.22.) PM. rendelet 1/E. §[-ának] (1) bekezdése a 2001/115 irányelv 2. cikkének [2.] pontjában meghatározott számla elemeivel és fogalmával, különös tekintettel az [áfatörvény]. 13. §[-a] (1) bekezdés[e] 16. pont[jának] f.) alpontja esetében?

Ha erre a kérdésre a válasz igenlő:

2.) akkor a Tanács [hatodik] irányelve[...] 17. cikk[ének] (1) bekezdésével, [...] 18. cikk[ének] (1) bekezdése a) illetve [...] 22. cikke (3) bekezdés[ének] a) és b) [pontjával] ellentétes-e az a tagállami gyakorlat, amely az adólevonási jog alapjául szolgáló számla alaki hiányosságait azzal szankcionálja, hogy megtagadja a levonási jogot?

3.) Elegendő-e az adólevonási jog gyakorlásához a Tanács [hatodik] irányelv[e] 22. cikk[e] (3) bekezdés[ének] b) pontjában meghatározott követelmények teljesülése, avagy kizárólag a 2001/115[...] irányelvben meghatározott összes követelmény [és] elem együttes teljesülése esetén lehet az adólevonási jogot érvényesíteni és a számlát hiteles dokumentumként elfogadni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

- 27 Meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azt kéri a Bíróságtól, hogy döntsön valamely nemzeti szabályozásnak vagy nemzeti gyakorlatnak az uniós joggal való összeegyeztethetőségéről.
- 28 Emlékeztetni kell e tekintetben arra, hogy jóllehet a Bíróság az előzetes döntéshozatali eljárásban nem dönthet a nemzeti jog rendelkezéseinek vagy a nemzeti gyakorlatnak az uniós jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségéről, többször is kimondta, hogy hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a kérdést előterjesztő bíróságot minden olyan, az uniós jog releváns értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi e bíróság számára ezen összeegyeztethetőség értékelését az előtte folyó ügy eldöntése érdekében (lásd a C-118/08. sz. *Transportes Urbanos y Servicios Generales* ügyben 2010. január 26-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-635. o.] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 29 A Bíróságnak tehát a jelen ügyben folytatott vizsgálatát az uniós jog rendelkezéseire kell korlátoznia oly módon, hogy arról hasznos értelmezést ad a kérdést előterjesztő bíróságnak, amelynek ez alapján kell döntenie a nemzeti szabályozásnak vagy gyakorlatnak az uniós joggal való összeegyeztethetőségéről az előtte folyamatban lévő jogvita elbírálása érdekében (lásd analógia alapján a C-380/05. sz. *Centro Europa* ügyben 2008. január 31-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-349. o.] 51. pontját).
- 30 E feltételek mellett meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak a hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdését, 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját, valamint 22. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontját érintő kérelme e rendelkezések értelmezésére vonatkozik.

- 31 Mindazonáltal a 2006/112 irányelv 411. és 413. cikkének megfelelően az utóbbi irányelv 2007. január 1-jével hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett.
- 32 Mivel az alapügy tényállásának valamennyi eleme 2007. január 1-jét követően valósult meg, az alapügy szempontjából kizárólag a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek értelmezése releváns.
- 33 Az a körülmény, hogy a nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést formálisan kizárólag a hatodik irányelv rendelkezéseire hivatkozva fogalmazta meg, nem akadályozza annak, hogy a Bíróság megadja e bíróság számára a közösségi jog értelmezésének minden olyan elemét, amely szükséges az utóbbi előtt lévő ügy megítéléséhez, akár hivatkozott ezekre kérdéseinek szövegében, akár nem (lásd ebben az értelemben a C-115/08. sz. ČEZ-ügyben 2009. október 27-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10265. o.] 81. pontját és a C-341/08. sz. Petersen-ügyben 2010. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-47. o.] 48. pontját).
- 34 E vonatkozásban meg kell említeni, hogy ahogyan az a 2006/112 irányelv harmadik preambulumbekzdéséből következik, ezen irányelv a meglévő jogszabály, nevezetesen a hatodik irányelv átdolgozása, és elviekben nem eredményez érdemi változásokat.
- 35 E feltételek mellett úgy kell tekinteni, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések a 2006/112 irányelv 167. cikkének, 178. cikke a) pontjának, 220. cikke 1. pontjának és 226. cikkének értelmezésére irányulnak, amelyek megegyeznek a hatodik irányelvnek az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban említett rendelkezéseivel.

Az ügy érdeméről

- 36 Kérdéseivel – amelyeket indokolt együtt vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkével, 178. cikkének a) pontjával, 220. cikkének 1. pontjával és 226. cikkével ellentétes-e az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti szabályozás vagy az e szabályozáson alapuló olyan gyakorlat, amely megtagadja a HÉA-levonási jogot, ha az adóalany részére értékesített termékekre vagy nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó számla eredetileg olyan téves adatot tartalmazott, amelynek a későbbi javítása nem tartja tiszteletben az alkalmazandó nemzeti szabályokban rögzített valamennyi feltételt.
- 37 E vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 167. és soron következő cikkeiben foglalt adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített ügyletet terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd különösen a C-62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 18. pontját, a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 43. pontját, valamint a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 47. pontját).
- 38 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a jelen ügyben teljesültek a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjában szereplő, ahhoz szükséges tartalmi feltételek, hogy az alapeljárás felperese élhessen az alvállalkozó által a részére nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó HÉA levonásának jogával. E szolgáltatásokat ugyanis az adóalany az érintett tagállamban folytatott adóköteles tevékenységéhez használta fel.
- 39 A 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja értelmében azonban az említett irányelv 168. cikkének a) pontjában említett adólevonási jog gyakorlásának feltétele a számlával való rendelkezés. A 2006/112 irányelv 220. cikke 1. pontjának megfelelően tehát az adóalany által más adóalany részére teljesített valamennyi termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás esetében számlát kell kibocsátani.

- 40 A 2006/112 irányelv 226. cikke pontosítja, hogy az említett irányelv rendelkezéseinek sérelme nélkül a 220. cikk értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kizárólag a korábban említett cikkben szereplő adatokat kell kötelezően feltüntetni.
- 41 A fentiekből következik, hogy a tagállamok a HÉA-levonási jog gyakorlását nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan feltételek tiszteletben tartásához, amelyeket a 2006/112 irányelv rendelkezései kifejezetten nem írnak elő. Ezen értelmezést szintén erősíti az említett irányelv 273. cikke, amely kimondja, hogy a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, e lehetőséget azonban nem lehet a – különösen a 226. cikkben – meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.
- 42 Az alapügy keretében az alvállalkozó által nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó HÉA levonásának jogát két okból tagadták meg az alapeljárás felperesétől. Egyrészt az alvállalkozó által kibocsátott eredeti számlák tévesen tartalmazták a szolgáltatásnyújtások teljesítési időpontját. Másrészt a javított számlákat – amelyek esetében nem vitatott, hogy pontosan tüntették fel a teljesítések időpontját – olyannak tekintették, mint amelyek nem biztosítják a folyamatos sorszámozást, mivel az ugyanazon a napon kibocsátott sztornó számlák és a javított számlák eltérő sorszámozást használtak.
- 43 Ahogyan arra a magyar kormány is rámutatott, kétségtelen, hogy a számlának a 2006/112 irányelv 226. cikkének 7. pontja alapján kötelezően említene kell a szolgáltatásnyújtás teljesítésének pontos időpontját. Az ügynek a Bíróság elé terjesztett irataiból azonban kitűnik, hogy amikor az elsőfokú adóhatóság megtagadta az alapeljárás

felperesétől az alvállalkozó által részére nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó HÉA levonását, e hatóság már rendelkezett az utóbbi által javított és a pontos teljesítési időpontokat feltüntető számlákkal. Márpedig a 2006/112 irányelv nem tiltja a hibás számlák kijavítását.

- 44 A jelen ítélet 38. és 41. pontjában szereplő megállapításokra tekintettel, amennyiben a javított számlák tartalmazták a 2006/112 irányelvben, különösen annak 226. cikkében előírt valamennyi adatot – aminek ellenőrzése a kérdést előterjesztő bíróság feladata – úgy kell tekinteni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló esetben teljesült minden ahhoz szükséges tartalmi és alaki feltétel, hogy az alapeljárás felperese élhessen az alvállalkozó által teljesített szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó HÉA levonásának jogával. E vonatkozásban hangsúlyozni kell, hogy a 2006/112 irányelv 226. cikke nem ír elő olyan kötelezettséget, amely szerint a javított számláknak ugyanazon sorozatba kell tartozniuk, mint amelybe a hibás számlákat érvénytelenítő sztornó számlák tartoznak.
- 45 E feltételek mellett az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, 220. cikkének 1. pontját és 226. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek alapján a nemzeti hatóságok azzal az indokkal tagadják meg az adóalanytól a részére nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett adónak az általa fizetendő HÉA összegéből való levonását, hogy a levonás időpontjában rendelkezésére álló eredeti számla a szolgáltatásnyújtás teljesítésének téves időpontját tartalmazta, valamint a később javított számla és az eredeti számlát érvénytelenítő sztornó számla sorszámozása nem folyamatos, feltéve hogy a levonás anyagi jogi feltételei teljesülnek, és az érintett hatóság határozatának meghozatala előtt az adóalany olyan javított számlát nyújtott be az előbbi részére, amely feltünteti a szolgáltatásnyújtás teljesítésének pontos időpontját, még ha nem is folyamatos e számla és az eredeti számlát érvénytelenítő sztornó számla sorszámozása.

A költségekről

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

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

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112 irányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, 220. cikkének 1. pontját és 226. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek alapján a nemzeti hatóságok azzal az indokkal tagadják meg az adóalanytól a részére nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett adónak az általa fizetendő hozzáadottérték-adó összegéből való levonását, hogy a levonás időpontjában rendelkezésre álló eredeti számla a szolgáltatásnyújtás teljesítésének téves időpontját tartalmazta, valamint a később javított számla és az eredeti számlát érvénytelenítő sztornó számla sorszámozása nem folyamatos, feltéve hogy a levonás anyagi jogi feltételei teljesülnek, és az érintett hatóság határozatának meghozatala előtt az adóalany olyan javított számlát nyújtott be az előbbi részére, amely feltünteti a szolgáltatásnyújtás teljesítésének pontos időpontját, még ha nem is folyamatos e számla és az eredeti számlát érvénytelenítő sztornó számla sorszámozása.

Aláírások