



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2016. szeptember 15. *

„Előzetes döntéshozatal — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — 2006/112/EK irányelv — 167. cikk, a 178. cikk a) pontja, 179. cikk, és a 226. cikk 3. pontja — Az előzetesen felszámított adó levonása — Számlák kibocsátása adószám és hea-azonosítószám nélkül — A számlák ex tunc hatállyal történő kijavítását kizáró nemzeti szabályozás”

A C-518/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Niedersächsisches Finanzgericht (alsó-szászországi adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2014. november 18-án érkezett, 2014. július 3-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Senatex GmbH**

és

a **Finanzamt Hannover-Nord** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

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

főtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Senatex GmbH képviseletében D. Hippke Prozessbevollmächtigter és A. Hüttl Rechtsanwalt,
- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Wasmeier és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. február 17-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: német.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.) értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Senatex GmbH és a Finanzamt Hannover-Nord (észak-hannoveri adóhatóság, Németország; a továbbiakban: adóhatóság) annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy ez utóbbi azon indokból tagadta meg a Senatex által előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (héta) levonásának elfogadását azon évek tekintetében, amelyek során a Senatex birtokában lévő számlákat kiállították, hogy e számlák eredeti változata nem felel meg a nemzeti adójogi szabályozás által támasztott követelményeknek.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 2006/112 irányelv 63. cikkének értelmében:
„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”
- 4 Ezen irányelv 167. cikke a következőképpen rendelkezik:
„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”
- 5 Az említett irányelv 168. cikke értelmében:
„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:
a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett [héát];
[...]
- 6 Ugyanezen irányelv 178. cikke előírja:
„Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:
a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;
[...]
- 7 A 2006/112 irányelv 179. cikke előírja:
„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a [hétaösszeget], amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

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

- 8 Ezen irányelv 219. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

- 9 Az említett irányelv 226. cikke szerint:

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

[...]

- 3) a 214. cikkben említett [héa-azonosítószám], amelynek felhasználásával az adóalany a termékértékesítéseket vagy a szolgáltatásnyújtásokat végezte;

[...]”

- 10 Ugyanezen irányelv 273. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A német jog

- 11 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) 15. cikke (1) bekezdése első mondata 1. pontjának első mondata értelmében a vállalkozó előzetesen felszámított adóként levonhatja a törvény alapján azon termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után fizetendő adót, amelyet valamely más vállalkozó teljesített a vállalkozása számára (bejövő szolgáltatások).
- 12 Az UStG 15. cikke (1) bekezdése első mondata 1. pontjának második mondata úgy rendelkezik, hogy a héalevonási jog gyakorlásának az a feltétele, hogy a vállalkozó rendelkezzen az UStG 14. és 14a. cikke szerint kiállított számlával. Az ilyen számlán – többek között – az UStG 14. cikke (4) bekezdésének 1–9. pontjában felsorolt valamennyi adatnak szerepelnie kell.
- 13 A Bundesfinanzhof (szövetségi adójogi bíróság, Németország) állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az előzetes megfizetett adót kizárólag azon adózási időszak során lehet levonni, amely alatt fennáll az e jog gyakorlásához az UStG 15. cikke (1) bekezdésének első mondata szerinti összes tartalmi feltétel.
- 14 Az Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (az UStG végrehajtási rendelete) 31. cikkének (5) bekezdése főszabály szerint azt írja elő, hogy akkor javítható ki valamely számla, ha nem tartalmazza az UStG 14. cikkének (4) bekezdése vagy 14a. cikke szerinti valamennyi adatot, vagy a

számlán szereplő adatok valamelyike téves. Csak a hiányzó vagy téves adatokat kell a kifejezetten és egyértelműen a számlára vonatkozó dokumentumban közölni. E kijavításra ugyanazok a formai és tartalmi követelmények érvényesek, mint az UStG 14. cikkében előírtak.

- 15 Azon egyedi esetekben, amikor a héa pontatlanul vagy igazolatlanul kerül feltüntetésre, az UStG 14c. cikkének (1) és (2) bekezdése az UStG 17. cikke (1) bekezdésének analógia útján történő alkalmazását írja elő. E rendelkezés értelmében a számlajavításnak nincs visszaható hatálya, hanem arra az időszakra érvényes, amelyben a megrendelőnek átadják a javított számlát, illetve az adóbevétel-kiesés veszélyének elkerülését követően eleget tesznek a kijavítási kérelemnek.
- 16 Amennyiben hiányzó vagy téves számlarészek miatt utasítják el az adólevonást, úgy a német jog szerint a számlák kijavításával a kijavítás időpontjában meg lehet teremteni a héalevonáshoz való jogosultságot. Ebben az esetben, bár a költségvetés számára azonos marad a héabevétel, az Abgabenordnung (általános adókodeks) 233a. cikkében előírt késedelmi kamatok alkalmazása további pénzügyi terheket keletkeztet.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 17 A Senatex textil-nagykereskedést működtet. A 2008–2011. évekre vonatkozó egyes adóbevallásaiban előzetes héalevonást tüntetett fel a kereskedelmi ügynökeinek kifizetett jutalékszámolásokról, valamint egy reklámszakember számláinak jogcímén.
- 18 2013. január 21-én az adóhatóság úgy határozott, hogy 2013. február 11-e és 2013. május 17-e között helyszíni ellenőrzést végez a Senatex 2008–2011. évekre vonatkozó adóbevallásai megalapozottságának vizsgálata céljából. Ezen ellenőrzés során az adóhatóság megállapította, hogy a Senatex által a kereskedelmi ügynökeivel szemben végzett jutalékszámolás jogcímén nem volt lehetséges az előzetesen fizetett héa levonása, tekintettel arra, hogy ezek az elszámolások nem minősülnek az 15. cikkének (1) bekezdése és 14. cikkének (4) bekezdése értelmében vett szabályos számláknak. Az adóhatóság szerint ugyanis e dokumentumok sem a jutalékszámolásokban, sem pedig azok mellékleteiben nem tartalmazzák a címzett adószámát vagy héa-azonosítószámát. Ezenfelül az említett elszámolások semmilyen olyan más dokumentumra nem hivatkoznak, amelyből ezen adatok kiolvashatók lennének. Ugyanezen okokból az adóhatóság azt is megállapította, hogy a reklámszakember által kibocsátott számlák jogcímén történő levonása sem volt engedélyezett.
- 19 2013. május 2-án, még a helyszíni ellenőrzés ideje alatt, a Senatex oly módon javította ki a 2009–2011. évre vonatkozó, kereskedelmi ügynökei tekintetében kiállított jutalékszámolásokat, hogy valamennyi ilyen dokumentumon feltüntette az egyes kereskedelmi ügynökök adószámát vagy héa-azonosítószámát. A reklámszakember 2009–2011-re vonatkozó számláit is így módosította ugyanezen időpontban, vagyis a helyszíni ellenőrzés ideje alatt.
- 20 Mindezen körülmény ellenére az adóhatóság 2013. július 2-án módosító adómegállapító határozatokat bocsátott ki a 2008–2011. év vonatkozásában, amelyekben a helyszíni ellenőrzés során tett megállapítások alapján azzal az indokolással csökkentette a Senatex által a héa jogcímén levonható összegeket, hogy az adólevonás feltételei nem álltak fenn ezekben az években, hanem csak a számlajavítás időpontjában, azaz a 2013. év folyamán.
- 21 2013. július 19-én a Senatex kifogást terjesztett elő ezen adómegállapító határozatokkal szemben. A kifogás tárgyában folytatott eljárásban kiderült, hogy a 2008. évben kibocsátott, és ezen adómegállapító határozatokban szereplő jutalékszámolásokat a Senatex még nem javította ki. E társaság tehát a 2008. év tekintetében csak 2014. február 11-én javította ki a kereskedelmi ügynökeivel szembeni jutalékszámolásokat és a kereskedelmi szakember számláit oly módon, hogy azokat kiegészítette ezek adószámaival, illetve héa-azonosítószámaival.

- 22 2014. március 3-i határozatában az adóhatóság elutasította a Senatex kifogását, fenntartva azt az álláspontját, miszerint tekintettel arra, hogy a héalevonás feltételei csak a számlák kijavításának időpontjában, azaz 2013-ban, illetve 2014-ben teljesültek, a számlák kijavítása nem rendelkezhet az e dokumentumok tárgyát alkotó szolgáltatásnyújtás időpontjára visszaható joghatással.
- 23 A Senatex e határozattal szemben nyújtott be keresetet 2014. március 5-én a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Niedersächsisches Finanzgerichthez (alsó-szászországi tartományi bíróság, Németország). A Senatex azt állítja, hogy az általa végzett javítások visszaható joghatást keletkeztetnek, tekintve, hogy ezekre az utolsó közigazgatási határozatot, azaz a közigazgatási hatóság 2014. március 3-i, a kifogást elutasító határozatát megelőzően került sor. Keresetében tehát a Senatex azt kéri a kérdést előterjesztő bíróságtól, hogy semmisítse meg az adóhatóság által a 2008–2011. év tekintetében kibocsátott módosító adómegállapító határozatokat.
- 24 E körülmények között a Niedersächsisches Finanzgericht (alsó-szászországi adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) A Bíróság által a 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítéletben (C-152/02, EU:C:2004:268) megállapított, az első számlakiállításhoz fűződő *ex nunc* hatályt a hiányos számla kiegészítésének – a jelen ügyben szóban forgó – esete tekintetében viszonylagossá tette-e a Bíróság 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélete (C-368/09, EU:C:2010:441) és 2013. május 8-i Petroma Transports ítélete (C-271/12, EU:C:2013:297) annyiban, amennyiben a Bíróság ilyen esetben végeredményben engedélyezni kívánta a visszaható hatályt?
- 2) Milyen minimumkövetelményeket kell támasztani a visszaható hatállyal érintett, javítható számlával szemben? Az eredeti számlának már tartalmaznia kell-e az adószámot vagy a hea-azonosítószámot, vagy az később kiegészíthető azzal a következménnyel, hogy fennmarad az eredeti számlán alapuló adólevonás?
- 3) Még megfelelő időben kerül-e sor a számla kijavítására akkor, ha csak azon kifogás tárgyában folytatott eljárás keretében kerül rá sor, amelyet az adóhatóság (módosító) határozatával szemben indítottak?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdésről

- 25 Első és második kérdésével, amelyeket célszerű együtt vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, valamint 179. cikkét és 226. cikkének 3. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egy számlának egy kötelező elem, nevezetesen a hea-azonosítószám feltüntetésére irányuló kijavítása nem keletkeztet visszaható joghatásokat oly módon, hogy a héalevonáshoz való, a kijavított számla jogcímén gyakorolt jog nem arra az évre vonatkozik, amelynek során e számlát eredetileg kiállították, hanem arra az évre, amelynek során azt kijavították.
- 26 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 27 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következképpen az összes gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet – bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye –, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2015. október 22-i, PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 28 A 2006/112 irányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. Az e jog keletkezéséhez megkövetelt anyagi jogi feltételeket ezen irányelv 168. cikkének a) pontja sorolja fel. Ennek megfelelően, e jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen irányelv értelmében vett adóalany legyen, másrészt pedig, hogy az említett jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat előbb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa (lásd ebben az értelemben: 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 29 A levonási jog formai követelményeit illetően a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontjából az következik, hogy az adóalanynak az ezen irányelv 226. cikke szerint kiállított számlával kell rendelkeznie (lásd ebben az értelemben: 2012. március 1-jei Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz ítélet, C-280/10, EU:C:2012:107, 41. pont, valamint 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 29. pont). Az említett irányelv 226. cikkének 3. pontja értelmében a számlának tartalmaznia kell azt a héa-azonosítószámot, amelynek felhasználásával az adóalany a termékértékesítéseket vagy a szolgáltatásnyújtásokat végezte.
- 30 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az tűnik ki, hogy a 2006/112 irányelv 226. cikkének 3. pontjában megkövetelt héa-azonosítószám eredetileg hiányzott az alapügyben vitatott számlákról és elszámolásokról, mivel ezeket a számokat a Senatex csak az e dokumentumok kibocsátásának időpontját követően, néhány évvel később javította ki. Nem vitatott, hogy ezek a számlák és elszámolások tartalmazták az e cikkben előírt egyéb kötelező információkat.
- 31 A kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy a 2006/112 irányelvvel ellentétes-e az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a héalevonáshoz való jog, ilyen körülmények között, csak azon év tekintetében gyakorolható, amelynek során az eredeti számlát kijavították, nem pedig azon év tekintetében, amelynek során e számlát kiállították.
- 32 Először is azt kell megállapítani, hogy a 2006/112 irányelv előírja azon számla módosításának lehetőségét, amelyeken nem tüntettek fel bizonyos kötelező elemeket. E lehetőség ezen irányelv 219. cikkéből következik, amely előírja, hogy „[s]zámlának kell tekinteni bármely dokumentumot vagy üzenetet, amely kifejezetten és egyértelműen az eredeti számlára hivatkozik, vagy módosítja azt”.
- 33 Nem vitatott, hogy az alapügyben szereplő számlákat megfelelően kijavították.
- 34 Ezenfelül, a Bíróság a 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélet (C-368/09, EU:C:2010:441) 43. pont jában, valamint a 2013. május 8-i Petroma Transports és társai ítélet (C-271/12, EU:C:2013:297) 34. pontjában megállapította, hogy a 2006/112 irányelv nem tiltja a hibás számlák kijavítását. Mindazonáltal, amint azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 36. és 37. pontjában, a bíróság ezekben az ítéletekben nem érintette az ilyen javításnak a héa levonásához való jog gyakorlásával kapcsolatos időbeli hatálya kérdését.
- 35 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 179. cikkének első bekezdése szerint az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a héaösszeget, „amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol”. Ebből az következik, hogy a héa

levonásához való jogot főszabály szerint azon időszak jogcímén kell gyakorolni, amelynek során, egyfelől, e jog keletkezett, másfelől pedig az adóalany számla birtokában van (lásd ebben az értelemben: 2004. április 29-i, Terra Baubedarf-Handel ítélet, C-152/02, EU:C:2004:268, 34. pont).

- 36 A német kormány szerint valamely számla azáltal történő kijavítása tekintetében, hogy feltüntetésre kerül az eredetileg kiállított számlán nem szereplő héa-azonosítószám, a héa-azonosítószámot feltüntető számlára vonatkozó követelmény csak e javítás elvégzésekor teljesül, ily módon a 2006/112 irányelv 178. és 179. cikkének megfelelően a héalevonáshoz való jog csak a javítás időpontjában gyakorolható.
- 37 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már többször megállapította, hogy a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható, és e jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal gyakorolható (lásd ebben az értelemben: 2014. február 13-i ítélet, Maks Pen-ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A levonások rendszerének az a célja, hogy – amint az a jelen ítélet 27. pontjában említésre került – a vállalkozót teljes mértékben mentesítse a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő, illetve megfizetett héa alól. Mindazonáltal, az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan szabályozás, amely késedelmi kamatokat alkalmaz azon héaösszegek tekintetében, amelyeket az eredetileg kiállított számla kijavítását megelőzően fizetendőnek minősít, a héából eredő pénzügyi terhet ró ezen gazdasági tevékenységekre, amelyek tekintetében a közös héarendszer garantálja az adósemlegességet.
- 38 Másodsorban, a Bíróság megállapította, hogy a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem is tesznek eleget az adóalanyok (lásd ebben az értelemben: 2010. október 21-i, Nidera Handelscompagnie ítélet, C-385/09, EU:C:2010:627, 42. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint 2012. március 1-jei Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, ítélet, C-280/10, EU:C:2012:107, 43. pont). Márpedig, amint az a jelen ítélet 29. pontjában kiemelésre került, egy olyan számla birtoklása, amely tartalmazza a 2006/112 irányelv 226. cikkében előírt elemeket, a héalevonáshoz való jog alaki, és nem anyagi jogi feltételének minősül.
- 39 Harmadsorban, bár a Bíróság a 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítélet (C-152/02, EU:C:2004:268) 38. pontjában megállapította, hogy a levonáshoz való jogot azon bevallási időszak jogcímén kell gyakorolni, amelynek során a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás történt, és amelynek során az adóalany a számla birtokában van, meg kell állapítani, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy egy olyan vállalkozásra vonatkozott, amely nem rendelkezett számlával azon időpontban, amikor a levonáshoz való jogot gyakorolta, a Bíróság tehát nem hozott döntést egy eredetileg kiállított számla kijavításának időbeli hatályáról. Amint azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 39. pontjában, az említett ügy eltér az alapügytől, mivel a Senatex rendelkezett számlával azon időpontban, amikor a héa levonásához való jogát gyakorolta, és előzetesen megfizette a héát.
- 40 Negyedsorban, a német kormány a tárgyalás során maga is elismerte, hogy bizonyos körülmények között valamely számla utólagos kijavítása, amely például az azon szereplő hibás héa-azonosítószám kijavítására irányul, nem képezi akadályát annak, hogy gyakorolni lehessen a héa levonásához való jogot azon év tekintetében, amelynek során a számlát kiállították. E kormány ugyanakkor nem szolgáltatott meggyőző indokokat e körülményeknek az alapügy körülményeitől történő megkülönböztetéséhez.
- 41 Végül azt kell megállapítani, hogy a tagállamok hatáskörrel rendelkeznek a tekintetben, hogy szankciókat írjanak elő a héa levonásához való jogra vonatkozó alaki követelmények megsértésének esetére. A 2006/112 irányelv 273. cikkének értelmében tagállamok intézkedéseket fogadhatnak el a héa

pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, feltéve, hogy ezek az intézkedések nem haladják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztetik a héa semlegességét (lásd ebben az értelemben: 2015. július 9-i, Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 62. pont).

- 42 A tárgyalás folyamán a német kormány előadta, hogy az a tény, hogy a héa levonásához való jog a számla kijavításának évéig lett halasztva, szankciónak minősül. Mindazonáltal, az alaki követelmények megsértésének szankcionálása céljából a levonáshoz való jognak a számla kiállítása éve tekintetében történő megtagadásától eltérő szankciók is előírhatók, mint például bírság kiszabása, vagy a jogsértés súlyával arányos pénzbüntetés (lásd ebben az értelemben: 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 63. pont). Ezenfelül, az alapügyben szóban forgó szabályozás értelmében e jog gyakorlásának elhalasztása, amely késedelmi kamatok fizetését vonja maga után, minden esetben úgy történik, hogy nem kerülnek figyelembevételre azok a körülmények, amelyek szükségessé teszik az eredetileg kiállított számla kijavítását, ami túllép a jelen ítélet előző pontjában említett célkitűzések eléréséhez szükséges mértéken.
- 43 A fenti megfontolásokra figyelemmel az első és második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, valamint 179. cikkét és 226. cikkének 3. pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egy számlának egy kötelező elem, nevezetesen a héa-azonosítószám feltüntetésére irányuló kijavítása nem keletkeztet visszaható joghatásokat oly módon, hogy a héalevonáshoz való, a kijavított számla jogcímén gyakorolt jog nem arra az évre vonatkozik, amelynek során e számlát eredetileg kiállították, hanem arra az évre, amelynek során azt kijavították.

A harmadik kérdésről

- 44 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek értelmében az adóalanytól megtagadják a héa levonásához való jogot, ha valamely számla kijavítására azt követően kerül sor, hogy az adóhatóság a héa levonásához való jog megtagadásáról rendelkező határozatot fogadott el.
- 45 E kérdés lényegében annak meghatározására irányul, hogy az adóhatóság jogosult-e annak megállapítására, hogy egy számlának valamely kötelező elem, nevezetesen a héa-azonosítószám feltüntetésére irányuló kijavítására késedelmesen került sor, amennyiben az csak azt követően történik, hogy az adóhatóságnak a héalevonást megtagadó határozatot fogadott el.
- 46 A német kormány és a Senatex észrevételeiből egyértelműen kitűnik, hogy az alapügyben az adóhatóság kinyilvánította azon szándékát, hogy elfogadja a Senatex által benyújtott javított számlákat, következésképpen nem ítéli meg úgy, hogy a Senatex által végzett javításokra késedelmesen került sor.
- 47 E körülményekre figyelemmel a harmadik kérdésre nem kell válaszolni.

A költségekről

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

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

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikkét, 178. cikkének a) pontját, valamint 179. cikkét és 226. cikkének 3. pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében egy számlának egy kötelező elem, nevezetesen a hozzáadottérték-adó azonosítószám feltüntetésére irányuló kijavítása nem keletkeztet visszaható joghatásokat oly módon, hogy az ezen adó levonásához való, a kijavított számla jogcímén gyakorolt jog nem arra az évre vonatkozik, amelynek során e számlát eredetileg kiállították, hanem arra az évre, amelynek során azt kijavították.

Aláírások