



Határozatok Tára

EVGENI TANCHEV
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. május 30.¹

C-664/16. sz. ügy

**Lucrețiu Hadrian Vădan
kontra**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Alba**

(a Curtea de Apel Alba Iulia [gyulafehérvári fellebbviteli bíróság, Románia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 167., 168., 178., 179. és 273. cikk – A héasemlegesség elve – Az előzetesen felszámított adó levonásához való jog – Anyagi jogi követelmények – Alaki követelmények – Számlák hiánya”

I. Bevezetés

1. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv)² alapján az adóalanyok előzetesen felszámított héa levonásához való joga gyakorlásához elengedhetetlen a számla. A szabályszerűen kiállított számla ugyanis az adólevonási jog „belépőjegyeként”³ nyert meghatározást tekintettel arra, hogy „biztosítéki funkciót” tölt be a nemzeti adóhatóság számára, mivel az előzetesen felszámított adó levonását összekapcsolja az adó megfizetésével.⁴

2. Az alapügy körülményei között valamely nemzeti adóhatóság megtagadhatja-e a héairányelvben biztosított, az előzetesen felszámított héa levonásához való jog gyakorlását, ha az adózó nem nyújt be számlát?

3. A Curtea de Apel Alba Iulia (gyulafehérvári fellebbviteli bíróság, Románia) által kezdeményezett előzetes döntéshozatali eljárás keretében a Bíróságnak lényegében főként ezt a kérdést kell megválaszolnia. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint e kérdés megválaszolása a héairányelv 167., 168., 178., 179. és 273. cikkében meghatározott, az előzetesen felszámított adó levonásához való jog értelmezését, valamint az arányosság és a héasemlegesség elvének figyelembevételét teszi szükségessé. Emellett a kérdést előterjesztő bíróság arra kíván választ kapni, hogy a levonási jog meghatározásának módszereként az uniós héaszabályozás alapján elfogadható-e az igazságügyi szakértői vélemény segítségével végzett közvetett értékelés, amennyiben nem áll rendelkezésre számla.

¹ Eredeti nyelv: angol.

² HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

³ Slynn főtanácsnok Jeunehomme és EGI egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (123/87 és 330/87, EU:C:1998:274, 4534. o.).

⁴ Kokott főtanácsnok *Barlis 06* – Investimentos Imobiliários e Turísticos ügyre vonatkozó indítványa (C-516/14, EU:C:2016:101, 34. pont).

4. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a nemzeti adóhatóságok – bizonyos kivételektől eltekintve – kötelesek lehetővé tenni az adóalanynak a héairányelvben meghatározott, az előzetesen felszámított adó levonásához való jog gyakorlását, amennyiben a héairányelv X. címének („Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” címet viselő) 1. fejezetében rögzítettekhez hasonló anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az adóalany az adólevonási jog gyakorlása egyes alaki követelményeinek, köztük a számlázásnak nem is tesz eleget.⁵

5. Mindaddig az említett ítélkezési gyakorlat az egyébként szabályszerűen kiállított számlával összefüggő hiányosságokkal kapcsolatos helyzetekre⁶, vagy egyéb olyan, a jogvesztő határidőkhöz hasonló kérdésekre vonatkozott, amely kérdések jelentőséggel bírnak abból a szempontból, hogy az ilyen számla az előzetesen felszámított adó levonása céljából benyújtható-e az adóhatósághoz.⁷ A jelen ügyben a Bíróságnak lehetősége nyílik annak eldöntésére, hogy követendő-e ez a megközelítés akkor is, ha az adózó egyáltalán nem nyújt be számlát, és az igazoló dokumentumok hiányát szakértői véleménnyel javasolják pótolni.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

6. A héairányelv 167. cikke szerint:

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

7. A héairányelv 168. cikkének a) pontja szerint:

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

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát”.

8. A héairányelv 178. cikkének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„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”.

9. A héairányelv 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.”

5 Lásd például: 2016. július 28-i *Astone* ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 47. pont); 2017. október 19-i *Paper Consult* ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775, 40. és 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 Lásd például: 2010. szeptember 30-i *Uszodaépítő* ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569).

7 Lásd például: 2018. április 12-i *Biosafe – Indústria de Reciclagens* ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249).

10. A héairányelv 273. cikke szerint:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a hea 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.”

B. A román jog

11. A Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adójogi törvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény) 2007. január 1-jétől hatályos változata⁸ 145. cikkének (1) bekezdése és 145. cikke (2) bekezdésének a) pontja, valamint 146. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében bármely adóalany jogosult a héalevonásra az adóköteles tevékenységéhez felhasznált beszerzések után, és e jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. A megfizetendő vagy megfizetett adó levonási jogának gyakorlásához az adóalanynak a törvénynek megfelelően kibocsátott számlával kell rendelkeznie.

12. A Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 (az 571/2003. sz. törvény alkalmazási szabályainak megerősítéséről szóló 44/2004. sz. kormányrendelet) 2007. január 1-jétől hatályos változata⁹ 46. pontjának (1) bekezdése szerint:

„Az adólevonás kizárólag az adójogi törvénykönyv 146. cikkének (1) bekezdése szerinti eredeti, illetve a termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó olyan egyéb dokumentumokkal igazolható, amelyek tartalmazzák legalább az adójogi törvénykönyv 155. cikkének (5) bekezdésben meghatározott adatokat, a 78. pont szerinti egyszerűsített számlák kivételével. Az eredeti igazoló dokumentum elvesztése, ellopása vagy megsemmisülése esetén a kedvezményezett kérheti az értékesítőtől/szolgáltatótól a számla másolatának kibocsátását, amelyen az jelzi, hogy az az eredeti számla helyébe lép.”

III. Az alapügy tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat értelmében Lucrețiu Hadrian Vădan (a továbbiakban: felperes) román állampolgár és ingatlanfejlesztő.

14. A felperes természetes személyként 90 lakásból álló lakóparkot építtetett, amelyek építése 2006. június 6. és 2008. szeptember 8. között zajlott. A felperes más földterületekkel is rendelkezik, amelyekre már kidolgozták az ágazati városrendezési tervet családi házak építése céljából.

15. 2006-ban a felperes 29, földterület és épület adásvételére vonatkozó ügyletet hajtott végre, amelyek közül 17 ügyletre 2006. augusztus 1. előtt került sor.

⁸ Monitorul Oficial al României (Románia hivatalos lapja), 2003. december 23-i 927. szám I. része, módosított és kiegészített, 2007. január 1-jétől hatályos változat.

⁹ Monitorul Oficial al României Románia hivatalos lapja), 2004. február 6-i 112. szám I. része, módosított és kiegészített, 2007. január 1-jétől hatályos változat.

16. 2007. január 1. és 2009. december 31. között a felperes 70 ügyletet bonyolított le, amelyek új épületek értékesítését foglalták magukban, és 2008–2009-ben a felperes építési telkeket értékesített. Az ügyletek összértéke 19 234 596 román lej (RON) összeget tett ki.

17. Mivel 2006 júniusában a felperes bevétele a 200 000 RON mentességi határértéket meghaladónak minősült, a Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (Fehér megyei általános pénzügyi főigazgatóság, Románia) úgy vélte, hogy a felperes köteles héanyilvántartásba vételét kérni.

18. A felperest az adóhatóság 2011. január 26-án héanyilvántartásba vette. A felperes 2006. augusztus 1-jétől héaalannyá vált.

19. 2011. január 28-án a Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (Fehér megyei általános pénzügyi főigazgatóság) a 2006. augusztus 1. és 2009. december 31. közötti időszakra vonatkozóan megállapítási határozatot (a továbbiakban: megállapítási határozat) hozott a felperessel szemben. A megállapítási határozatban a héat 3 071 069 RON összegben, valamint a kamatokat 2 476 864 RON és a pénzbírságot 460 660 RON összegben határozta meg, vagyis összesen 6 008 593 RON összegű fizetési kötelezettséget állapított meg.

20. A felperes közigazgatási panasz benyújtásával megtámadta a megállapítási határozatot. A Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (panaszok kezelésével foglalkozó főigazgatóság, Románia) 2011. augusztus 19-én meghozott határozatával (a továbbiakban: határozat) részben hatályon kívül helyezte az adómegállapítási határozatot, és arra utasította az adóhatóságot, hogy egyes ügyletek tekintetében állapítsa meg újra az adót; az ismételt adómegállapítás eredményeként az adóhatóság a felperes terhére a fizetendő adót összesen 5 735 741 RON-ban állapította meg.

21. A felperes az adómegállapítási határozat és a határozat hatályon kívül helyezése iránt keresetet nyújtott be, amelyet a kérdést előterjesztő bíróság 2013. évi ítéletével elutasított.

22. A felperes a kérdést előterjesztő bíróság ítéletével szemben fellebbezést terjesztett az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfelsőbb semmitő- és ítélszék, Románia) (a továbbiakban: legfelsőbb bíróság) elé. A legfelsőbb bíróság 2014. december 3-i ítéletével helyt adott a felperes fellebbezésének, és ismételt elbírálás céljából visszautalta az ügyet a kérdést előterjesztő bíróság elé.

23. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a legfelsőbb bíróság megállapította, hogy a felperes 2006. augusztus 1-jén vált adóalannyá, és hogy a felperes által teljesített – földterületek értékesítését, valamint többlakásos épületek kivitelezését és ezt követő értékesítését magukban foglaló – ügyletek gazdasági tevékenységnek minősülnek.

24. Ezenfelül a levonási joggal összefüggésben a legfelsőbb bíróság úgy ítélte meg, hogy a kérdést előterjesztő bíróság tévesen alkalmazta a jogot, mivel noha kifejezetten megemlítette az ítéletében, hogy a felperes azzal, hogy az adóhatóság bejegyezte őt a héaalanyok nyilvántartásába, vitathatatlanul élhet e joggal, úgy határozott, hogy nem használhatja fel a két szakértői vélemény megállapításait azon egyszerű indok alapján, hogy a felperes nem nyújtotta be az értékesített épületekkel összefüggő termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó dokumentumok eredeti példányát, azonban a kérdést előterjesztő bíróság az eljárás megindításától kezdve tudomással bírt az eredeti dokumentumok hiányáról.

25. A legfelsőbb bíróság megállapítása szerint a kérdést előterjesztő bíróság indokolatlanul utasította el a felperes azon állításait, amelyek szerint, mivel nem vették őt héaalanyként nyilvántartásba az épületek építése idején, nem kellett a szolgáltatások nyújtói és a munkák kivitelezői részére történő héafizetésekről könyvelést vezetnie az adólevonási jog esetleges gyakorlása érdekében, valamint a héa címén a szolgáltatók részére megfizetett összeg meghaladta az adóhatóság által az ingatlanügyletek után megfizetendőként meghatározott összeget.

26. A legfelsőbb bíróság emellett úgy ítélte meg, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a részére biztosított aktív szerep alapján rendelkezett azzal a lehetőséggel, hogy a felperestől további okirati bizonyítékokat kérjen be annak helyes értékeléséhez, hogy a felperes kizárólag az eredeti igazoló dokumentumokkal köteles-e a héalevonási jog igazolására, vagy más dokumentumokkal is igazolhatja azt, így érvényre juttatva a teljesített gazdasági művelet valóságának elvét és elkerülve a túlzott formalitást. A legfelsőbb bíróság úgy ítélte meg, hogy az ügy elbírálása szempontjából hasznos lenne, ha a kérdést előterjesztő bíróság értékelné annak szükségességét, hogy az esetlegesen benyújtott dokumentáció alapján ismételt szakértőt rendeljen-e ki.

27. A kérdést előterjesztő bíróság mindazonáltal az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban fenntartását fejezte ki azzal kapcsolatban, hogy a felpereshez hasonló ingatlanfejlesztő, aki nem kérte a szóban forgó ügyletek nem héaköteles jellegének előzetes megerősítését, akit nem vettek héaalanyként nyilvántartásba, jöllehet 2006. augusztus 1-jétől köteles lett volna azt kérni az akkoriban hatályos törvényi szabályozás alapján, és aki nem vezette az adóalanyok különös számlakönyvét, jogosult-e az épületek építéséből eredő pénzforgalomra vonatkozó héa levonására abban az esetben, ha ezen épületek tényleges elkészülte és értékesítése ellenére a felperes birtokában levő dokumentumok (jelesül nyugták, mivel ebben az időpontban a természetes személyek nem voltak kötelesek számlakibocsátásra) olvashatatlanok, és nem elegendők a héalevonási jog terjedelmének meghatározására.

28. A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján a felperes olyan esetben is gyakorolhatja-e a levonási jogát, amikor nem tudja bizonyítani a 2006/112/EK irányelv 178. cikke szerinti feltételek teljesülését, amely rendelkezést a 571/2003. sz. törvény 146. cikke (1) bekezdésének a) pontja ültetette át a román jogba, mivel nem rendelkezik számlákkal. Abban az esetben, ha gyakorolható az adólevonási jog, a kérdést előterjesztő bíróság arra is választ kíván kapni, hogy a héalevonási jog terjedelmének meghatározásánál az uniós joggal ellentétes-e a közvetett értékelés (igazságügyi szakértői vélemény), amelyet független szakértő folytat le a munka/munkaerő mennyisége alapján, abban az esetben, ha héaalanyok teljesítik a termékértékesítést (építési anyagok) és a szolgáltatásnyújtást (az épületek felépítéséhez szükséges munkaerő).

29. Ilyen körülmények között a Curtea de Apel Alba Iulia (gyulafehérvári fellebbviteli bíróság) úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Lehet-e úgy értelmezni általánosságban a 2006/112 irányelvet, és különösen a 167., 168., 178., 179. és 273. cikkben foglalt rendelkezéseket, valamint az arányosság és a héasemlegesség elvét, hogy azok lehetővé teszik a héalevonási jog anyagi jogi [követelményeit] teljesítő adóalany részére, hogy élhessen e levonási jogával abban az esetben is, ha az alapeljárás tárgyát képező jogvitához hasonló különös esetben az adóalany nem tudja számlák benyújtásával bizonyítani a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás tekintetében előzetesen felszámított összegeket?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén, értelmezhető-e úgy a 2006/112 irányelv, valamint az arányosság és a héasemlegesség elve, hogy a héalevonási jog terjedelmének meghatározásához elfogadható és megfelelő intézkedésnek minősül azon közvetett értékelés (igazságügyi szakértői vélemény igénybevétele), amelyet független szakértő folytat le a szakértői véleményből eredő, építkezéssel összefüggő munka/munkaerő mennyisége alapján, abban az esetben, ha a termékértékesítést (építési anyagok) és a szolgáltatásnyújtást (az épületek felépítéséhez szükséges munkaerő) héaalanyok teljesítik?”

30. Írásbeli észrevételeket a felperes, a román kormány és a Bizottság nyújtott be a Bírósághoz. Mindezek a felek részt vettek a 2018. január 31-én tartott tárgyaláson.

IV. Értékelés

31. Arra a következtetésre jutottam, hogy az alapügy körülményei között – a héasemlegesség és az arányosság elvét is kellő figyelembe véve – a héairányelv 167., 168., 178. és 226. cikkét akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a levonás jogának olyan adóalany általi gyakorlása, aki nem rendelkezik számlával, és más olyan igazoló irattal sem, amelynek értelmében jogosult az előzetesen felszámított héa levonására. Az ilyen adózó a termékértékesítés (építési anyagok) és szolgáltatásnyújtás (az épületek felépítéséhez szükséges munkaerő) értékének becslése céljából igazságügyi szakértő véleményére kizárólagosan nem támaszkodhat.

32. Elemzésem három részre tagolódik. Először is összefoglalom a felek Bíróság elé terjesztett főbb észrevételeit. Másodszor néhány előzetes megjegyzést teszek. Harmadszor pedig megválaszolom az előterjesztett kérdéseket.¹⁰

A. A felek észrevételei

33. A felperes megjegyzése szerint a legfelsőbb bíróság a kérdést előterjesztő bíróságot arra kötelezte, hogy a felperes adófizetési kötelezettségét az előzetesen felszámított adó levonásához való, őt megillető jog figyelembevételével állapítsa meg.

34. Az első kérdést illetően a felperes rámutat arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül.¹¹

35. A felperes megjegyzi továbbá, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a levonási jog a közös héarendszer egyik alapelvét képezi. E rendszernek az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek maguk is héakötelesek. Egyébiránt a Bíróság már úgy határozott, hogy a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított adó levonása lehetséges legyen, amennyiben az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget.¹²

36. Miután tehát a héalevonás összes anyagi jogi követelménye teljesült, a levonási jog az alaki követelményeknek való megfelelés szükségessége miatt nem korlátozható.

¹⁰ Megjegyzem, hogy a héairányelv 181. cikke értelmében a tagállamok abban az esetben is engedélyezhetik az adóalanyok a Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódó adólevonást, ha az nem rendelkezik a 220–236. cikknek megfelelően kiállított számlával. Ez a szabály szolgáltatás igénybevételére nem vonatkozik. Ennek megvitatására lásd: Kokott főtanácsnok Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ügyre vonatkozó indítványa (C-516/14, EU:C:2016:101, 77. pont).

¹¹ A felperes utal a 2012. március 1-jei Polski Trawertyn ítéletre (C-280/10, EU:C:2012:107, 40. pont). Lásd még legújabb példaként: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2018. március 7-i Dobre ítélet (C-159/17, EU:C:2018:161, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹² E tekintetben a felperes utal a 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítéletre (C-183/14, EU:C:2015:454, 56–58. pont). Lásd még legutóbb példaként: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 27., 28. és 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2018. március 7-i Dobre ítélet (C-159/17, EU:C:2018:161, 28., 30. és 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37. A felperes előadja, hogy helyzetet azonos a Bíróság által a Salomie és Oltean ítéletében¹³ vizsgált helyzettel; a Salomie és Oltean ügyben a Bíróság megállapította, hogy valamely alaki követelménynek való megfelelés elmulasztása nem eredményezheti a héalevonáshoz való jog elvesztését. A felperes azzal érvel, hogy az alapügy körülményei között – feltéve hogy az anyagi jogi követelmények teljesültek – a számla benyújtása pusztán olyan alaki követelmény, amelynek hiánya nem áthatja alá az őt megillető levonási jogot.

38. Végül a felperes rámutat arra, hogy a Bíróság Reisdorf¹⁴ ítélete értelmében az előzetesen felszámított adó levonásához való jog bizonyítására vonatkozó konkrét szabályok hiányában a tagállamok e jog fennállásának megállapítása érdekében kérhetik az eredeti számla benyújtását, valamint – amennyiben az adóalany az eredeti számlával már nem rendelkezik – az érvényesíteni kívánt levonási jog gyakorlásával érintett ügylet tényleges megvalósulásának más bizonyítékát is elfogadhatják.¹⁵

39. A felperes előadja, hogy helyzete megegyezik a Bíróság által a Reisdorf ügyben vizsgált helyzettel. A felperes hangsúlyozza, hogy az alapügy tárgyát nem annak eldöntése képezi, hogy jogosult-e az előzetesen felszámított adó levonására, hanem az, hogy e jog hogyan számszerűsíthető.

40. A felperes a második kérdést illetően előadja, hogy a levonási jogának meghatározása érdekében alkalmazható egyetlen objektív bizonyítási eszköz az igazságügyi szakértői vélemény; ezen eszköz igénybevétele kizárható a csalás vagy az állami költségvetés megkárosításának kockázata. Igazságügyi szakértő igénybevétele teljeskörűen biztosítaná az előzetesen felszámított hea levonható összegének tárgyilagossá és szakszerű megállapítását.

41. A román kormány ezzel ellentétes álláspontra helyezkedik.

42. A román kormány az első kérdést illetően többek között megjegyzi, hogy a héairányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, azonban a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a szóban forgó termékekhez vagy szolgáltatásokhoz kapcsolódó héalevonási jognak közvetlen és szoros kapcsolatban kell állnia az adóköteles ügylettel.¹⁶ A héairányelv 178. cikkének a) pontjával összhangban a levonási jog gyakorlásához az adóalanynak a héairányelv 226. cikkének megfelelően kiállított számlával¹⁷ vagy az érintett tagállam által meghatározott követelményekkel összhangban számlát helyettesítő bizonylatnak minősülő más dokumentummal kell rendelkeznie.¹⁸ A közigazgatási hatóságok a számla birtokában ellenőrizni tudják, hogy a számlakibocsátó az adót megfizette-e;¹⁹ emellett a számla a számlabefogadó levonáshoz való jogát is alátámasztja.²⁰

¹³ 2015. július 9-i ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454).

¹⁴ 1996. december 5-i ítélet (C-85/95, EU:C:1996:466).

¹⁵ 1996. december 5-i Reisdorf ítélet (C-85/95, EU:C:1996:466, 30. pont).

¹⁶ A román kormány utal a 1995. április 6-i BLP Group ítéletre (C-4/94, EU:C:1995:107, 18. és 19. pont).

¹⁷ E tekintetben a román kormány többek között utal a 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítéletre (C-277/14, EU:C:2015:719, 29. pont). Legújabban lásd még: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 32. és 33. pont).

¹⁸ A román kormány utal a 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítéletre (C-152/02, EU:C:2004:268, 32. pont).

¹⁹ A román kormány utal a 2013. január 31-i Stroy trans ítéletre (C-642/11, EU:C:2013:54, 31. és 32. pont), valamint a 2013. január 31-i LVK-ítéletre (C-643/11, EU:C:2013:55, 35. és 36. pont).

²⁰ A román kormány utal a 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítéletre, C-516/14, EU:C:2016:690; 27. pont), valamint Kokott főtanácsnok Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ügyre vonatkozó indítványára (EU:C:2016:101, 34. pont). A számlának az előzetesen felszámított hea levonásával összefüggésben betöltött funkciójával kapcsolatban lásd az említett indítvány 36–39. pontját is.

43. A román kormány elismeri, miszerint a Bíróság úgy határozott, hogy az adósemlegesség alapvető elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesznek eleget az adóalanyok. Mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany – mint a szóban forgó ügyletek címzettje – köteles-e héát fizetni, ez utóbbinak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik.²¹

44. A Bíróság ítélkezési gyakorlata azonban tartalmaz egy, az alapügy szempontjából releváns kivételt. Arról az esetről van szó, amelyben az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést.²²

45. A román kormány álláspontja szerint a jelen ügyben éppen ez a helyzet. A számlák vagy egyéb e célra megfelelő dokumentumok hiánya miatt az előzetesen felszámított adó levonásához való jog gyakorlásához szükséges anyagi jogi követelményeknek való megfelelés nem bizonyítható.²³

46. A román kormány előadja, hogy a héairányelv 178. cikkének – az előzetesen felszámított héa levonásához való jog gyakorlásának előfeltételeként számlával való rendelkezést előíró – a) pontja különösen abban az esetben alkalmazandó az alapügyre,²⁴ ha a számlák hiányának oka a felperes passzív magatartása. A héairányelv 242. cikkének értelmében minden adóalanynak megfelelően részletes elszámolást kell vezetnie, hogy lehetővé tegye a héa megállapítását és annak adóhatóság általi ellenőrzését.²⁵

47. A román kormány azzal érvel, hogy álláspontja összhangban áll a héasemlegesség elvével. A román kormány rámutat arra, hogy az arányosság elve alapján a tagállamok a héairányelv 273. cikkével összhangban megállapíthatnak olyan kötelezettségeket, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos megállapítása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Ugyanakkor azon intézkedések, amelyeket a tagállamok a 2006/112 irányelv 273. cikke értelmében elfogadhatnak a héa pontos beszedése és az adócsalás megakadályozása érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a héa semlegességét.²⁶ Mindenesetre a román hatóságok a héairányelv 273. cikke értelmében nem írták elő a felperes részére a héairányelv 178. cikkének a) pontjában foglaltaktól eltérő követelmények teljesítését.

48. A román kormány a második kérdést illetően megjegyzi, hogy a számla az a dokumentum, amely az alkalmazandó héarendszer szempontjából releváns összes adatot tartalmazza. A levonható héaösszeget nem a kivitelezett épületek végső értéke, hanem az egyes, termékbekészítésre és szolgáltatás igénybevételére irányuló ügyletek határozzák meg. A közvetett értékelési módszer alkalmazása sértené a héasemlegesség elvét.

21 A román kormány többek között utal a 2012. március 1-jei *Polski Trawertyn* ítéletre (C-280/10, EU:C:2012:107, 43. pont).

22 A román kormány utal a 2007. szeptember 27-i *Collée* ítéletre (C-146/05, EU:C:2007:549, 31. pont), valamint a 2014. december 11-i *Idexx Laboratories Italia* ítéletre (C-590/13, EU:C:2014:2429, 39. pont). Legutóbb lásd: 2018. március 7-i *Dobre* ítélet (C-159/17, EU:C:2018:161, 35. pont).

23 A román kormány utal a 2012. július 12-i *EMS-Bulgaria Transport* ítéletre (C-284/11, EU:C:2012:458, 71. pont), valamint a 2014. december 11-i *Idexx Laboratories Italia* ítéletre (C-590/13, EU:C:2014:2429, 39. pont).

24 A román kormány utal a 2015. október 22-i *PPUH Stehcamp* ítéletre (C-277/14, EU:C:2015:719, 40. pont), a 2014. február 13-i *Maks Pen* ítéletre (C-18/13, EU:C:2014:69, 47. pont), valamint a 2013. május 8-i *Petroma Transports és társai* ítéletre (C-271/12, EU:C:2013:297, 25–36. pont). Legutóbb lásd: 2018. április 12-i *Biosafe – Industria de Reciclagens* ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 32. és 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 A román kormány utal a 2014. február 13-i *Maks Pen* ítéletre (C-18/13, EU:C:2014:69, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 A román kormány utal a 2015. július 9-i *Salomie és Oltean* ítéletre (C-183/14, EU:C:2015:454, 62. pont).

49. A Bizottság álláspontja szerint a kérdést előterjesztő bíróság a két kérdés feltevésével lényegében arra kíván választ kapni, hogy a héairányelv 167., 168., 178. és 226. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy az az adóalany, aki a termékértékesítésekhez vagy a szolgáltatásnyújtásokhoz kapcsolódó hea levonásához való jogát tanúsító számlákat nem őrizte meg, a kérdést előterjesztő nemzeti bíróság által az ingatlantulajdon értékbecslésének elvégzése céljából kirendelt szakértők véleménye alapján bizonyíthatja a szóban forgó ügyleteket, arra is figyelemmel, hogy a szóban forgó új épületekre vonatkozó ügyletek óta jelentős idő telt el.

50. A felpereshez hasonlóan a Bizottság is rámutat arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben megfogalmazott adólevonási jog a közös héarendszer alapelvét képezi, amely főszabály szerint nem korlátozható, és amely a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül.²⁷ A Bizottság elismeri, hogy az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hea terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is heakötelesek.²⁸

51. A Bizottság ugyanakkor hangsúlyozza, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a héairányelv elismer és támogat. Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak.²⁹

52. A Bizottság elismeri, miszerint a héasemlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított adó levonása lehetséges legyen, amennyiben az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget.³⁰

53. A román kormányhoz hasonlóan azonban a Bizottság is hangsúlyozza, hogy ugyanakkor más a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést.³¹

54. A Bíróság ítélete szerint a héairányelv 168. cikke a) pontjának szövegéből az következik, hogy ami a levonási jog érvényesítéséhez teljesítendő tartalmi feltételeket illeti, 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.³²

27 A Bizottság utal a 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítéletre (C-277/14, EU:C:2015:719, 26. pont). Lásd még: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 27. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2018. március 7-i Dobre ítélet (C-159/17, EU:C:2018:161, 28. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)

28 A Bizottság utal a 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítéletre (C-277/14, EU:C:2015:719, 27. pont). Lásd még: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2018. március 7-i Dobre ítélet (C-159/17, EU:C:2018:161, 30. pont).

29 A Bizottság az adócsalással összefüggésben utal a 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítéletre (C-277/14, EU:C:2015:719, 47. és 48. pont). Lásd még: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2018. március 7-i Dobre ítélet (C-159/17, EU:C:2018:161, 36. és 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 A Bizottság utal a 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítéletre (C-183/14, EU:C:2015:454, 58. és 59. pont).

31 A Bizottság utal a 2016. július 28-i Astone ítéletre (C-332/15, EU:C:2016:614, 46. pont). Lásd még: 2018. március 7-i Dobre ítélet (C-159/17, EU:C:2018:161, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 A Bizottság utal a 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítéletre (C-277/14, EU:C:2015:719, 28. pont). Lásd még: 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2018. március 7-i Dobre ítélet (C-159/17, EU:C:2018:161, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55. Az adólevonási joggal szemben támasztott alaki követelmények, mint a nyilvántartás vezetésére, a számlázásra és a bevallásra vonatkozó kötelezettségek ezzel szemben azok, amelyek e jog gyakorlásának módjait és ellenőrzését, továbbá a héarendszer megfelelő működését szabályozzák.

56. A héairányelv irányelv 178. cikkének a) pontjából ezért az következik, hogy a levonási jog gyakorlása az ezen irányelv 226. cikke szerint kiállított számlával való rendelkezéshez van kötve.³³

57. A román kormányhoz hasonlóan a Bizottság is rámutat arra, hogy a héairányelv 226. cikke szerinti számlákon kötelezően feltüntetendő adatok rendeltetése az, hogy lehetővé tegyék az adóhatóságok számára, hogy ellenőrizzék az esedékes adó megfizetését és adott esetben a héalevonási jog fennállását. Ebből a célból az említett számla tárgyát képező szolgáltatásnyújtás időpontja lehetővé teszi annak ellenőrzését, hogy az adóztatandó tényállás mikor valósul meg, és ennél fogva lehetővé teszi azon adóügyi rendelkezések meghatározását, amelyeket a dokumentum szerinti ügyletre az időbeli hatály szempontjából alkalmazni kell.³⁴ A héalevonást kérelmező adóalanynak kell bizonyítania, hogy megfelel az igénybevételhez előírt feltételeknek.³⁵

58. A Bizottság előadja, hogy az alapügy körülményei között nem állnak az adóhatóság rendelkezésére az anyagi jogi követelmények teljesülésének megállapításához szükséges adatok. Ennek oka, hogy a felperes egymást követő években, 2007 és 2009 között héaalanyként nem jelentkezett be a nyilvántartásba, a héát nem fizette meg, gazdasági tevékenységének kezdő időpontját nem jelentette be, adóbevallást nem nyújtott be, számlákat nem gyűjtött, és azokat a román adójogi szabályozásban előírt 10 évig vagy legalább az 5 éves jogvesztő határidő elteltéig nem őrizte meg. A felperes az olvashatatlan bizonylatok megőrzését leszámítva nem teljesítette a számviteli nyilvántartás vezetésére vonatkozó követelményt.

59. A Bizottság előadja, hogy az egyes eladók, illetve szolgáltatók azonosítása nem pusztán az előzetesen felszámított adó levonásához szükséges feltételek ellenőrzése, hanem amiatt is elengedhetetlen, hogy az adóhatóságok ellenőrizni tudják az adózó számviteli nyilvántartásait, és megállapíthassák, hogy történt-e adócsalás a termékbeszerzésekkel, illetve szolgáltatások igénybevételével kapcsolatos ügyletek vonatkozásában.

60. A Bizottság emlékeztet arra, miszerint a Bíróság megállapította, hogy az ilyen nyilvántartás vezetésének a hiánya, amely lehetővé teszi a héa alkalmazását és annak adóhatóság általi ellenőrzését, továbbá a kiállított és megfizetett számlák nyilvántartásba vételének hiánya alkalmas arra, hogy akadályozza ezen adó pontos beszedését, és következésképpen veszélyeztesse a közös héarendszer megfelelő működését.³⁶

61. A Bizottság előadása szerint nem világos, hogy valamely szakértő hogyan tudná azonosítani a felperes részére teljesített egyes termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat abból a célból, hogy olyan szakvéleményt készítsen, amely bizonyítja a levonás jogának gyakorlásához szükséges anyagi jogi követelmények teljesülését. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat becsléseként utal a szakértői véleményekben foglalt megállapításokra. A héairányelv 168. cikke a) bekezdésének a héának a beszerzési ügyletek tekintetében történő levonására utaló szövege nem enged meg olyan következtetést, miszerint az adóalanynak a levonási jogot becslések alapján is gyakorolhatják. A Bizottság emlékeztet arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a héa minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó az árat kitevő különböző költségelemek által

33 A Bizottság utal a 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos* ítéletre (C-516/14, EU:C:2016:690, 41. pont). Lásd még: 2018. április 12-i *Biosafe – Indústria de Reciclagens* ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 32. és 33. pont).

34 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos* ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 27. és 30. pont).

35 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos* ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 46. pont).

36 A Bizottság utal a 2016. október 5-i *Maya Marinova* ítéletre (C-576/15, EU:C:2016:740).

közvetlenül viselt adó levonását követően.³⁷ Az adott időpontban a felperes részére a eladók által értékesített építési anyagok és a szolgáltatók által nyújtott építkezési szolgáltatások értékét meg kell különböztetni az épületeknek valamely szakértői vélemény elkészítése időpontjában képviselt értékétől; az alapügyben ugyanis a két időpont között 10 év telt el.

B. Előzetes megjegyzések

62. Először is, az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a Bíróság az uniós jog értelmezésére kizárólag annak az új tagállamban való – és az új tagállamnak az Európai Unióhoz történt csatlakozásától kezdődő – alkalmazása tekintetében rendelkezik hatáskörrel.³⁸ A Bíróság a héára vonatkozó uniós irányelvek értelmezésére nem rendelkezik hatáskörrel, amennyiben a szóban forgó adóbeszedési időszak az érintett tagállam csatlakozásának napját megelőzi.³⁹

63. A jelen ügyben a vitatott adómegállapítás a 2006. augusztus 1. és 2009. december 31. közötti időszakra vonatkozik. Következésképpen a Bíróság a kért uniós jogi rendelkezéseknek az alapügyben történő alkalmazása céljából történő értelmezésére Romániának az Európai Unióhoz történt 2007. január 1-jei csatlakozásától kedve rendelkezik hatáskörrel, vagyis a 2006. augusztus 1. és 2006. december 31. közötti időszak vonatkozásában e rendelkezéseket nem értelmezheti.

64. Másodszor, utalok a C. K. és társai ügyre vonatkozó indítványomban⁴⁰ foglalt észrevételeimre annyiban, amennyiben a felperes (fenti 33. pontban ismertetett) írásbeli észrevételeiben arra utal, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak a legfelsőbb bíróság ítéletét kell alkalmaznia, és a felperes előzetesen felszámított héa levonásához való jogát szakértői vélemények alapján kell értékelnie ahelyett, hogy az uniós jog vonatkozó rendelkezéseinek értelmezése céljából az EUMSZ 267. cikket alkalmazza. Az említett indítványban megjegyeztem, miszerint a Bíróság a Križan és társai ítéletben⁴¹ megállapította, hogy az olyan nemzeti szabály, amelynek értelmében a magasabb szintű bíróság által tett megállapítások kötik valamely másik bíróságot, még nem fosztja meg ez utóbbit attól a lehetőségtől, hogy az e jogi megállapításokkal érintett uniós jogi rendelkezések értelmezésével kapcsolatban kérdéseket terjesszen a Bíróság elé.⁴²

65. Harmadszor, elfogadom a Bizottság észrevételeit abban a tekintetben, hogy az előterjesztett két kérdés együttesen vizsgálható. Álláspontom szerint a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a héairányelv 167., 168., 178. és 226. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy az az adóalany, aki a termékértékesítésekhez vagy a szolgáltatásnyújtásokhoz kapcsolódó héa levonásához való jogát tanúsító számlákat nem őrizte meg, a kérdést előterjesztő bíróság által az építési anyagok és az épület kivitelezésével kapcsolatos munka értékbecslésének elvégzése céljából kirendelt szakértők véleménye alapján bizonyíthatja a szóban forgó ügyleteket, figyelembe véve azt is, hogy a szóban forgó új épületekre vonatkozó ügyletek óta jelentős idő telt el.

66. Most az előterjesztett kérdéseket ezen az alapon vizsgálom meg.

37 A Bizottság utal a 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítéletre (C-277/14, EU:C:2015:719, 35. pont).

38 Lásd például: 2010. április 15-i CIBA-ítélet (C-96/08, EU:C:2010:185, 14. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2017. május 11-i Exmitiani végzés (C-286/16, nem tették közzé, EU:C:2017:368, 12. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A román kormány és a Bizottság írásbeli észrevételeiben erre mutatott rá.

39 Lásd például: 2017. május 11-i Exmitiani végzés (C-286/16, nem tették közzé, EU:C:2017:368, 13. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Tanchev főtanácsnok indítványa (C-578/16 PPU, EU:C:2017:108, 34. pont).

41 2013. január 15-i ítélet (C-416/10, EU:C:2013:8).

42 2013. január 15-i Križan és társai ítélet (C-416/10, EU:C:2013:8, 68. pont).

C. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre javasolt válasz

67. Előjáróban elutasítom a felperes azon érveit, amelyek szerint helyzete a Bíróság által a Salomie és Oltean ítéletben⁴³ és a Reisdorf ítéletben⁴⁴ vizsgáltakhoz hasonló.

68. A Salomie és Oltean ítélet a héának 2009-ben Romániában teljesített ingatlanértékesítésekre történő alkalmazására vonatkozott. A Salomie és Oltean ügy felperesei 2007 és 2009 között olyan különböző ingatlanügyleteket teljesítettek, amelyekre héabevallást nem nyújtottak be, azonban az adóhatóság ellenőrzés lefolytatását követően héamegállapítási határozatokat hozott, ezzel jogvitát előidézve a felperesek és a nemzeti adóhatóság között.⁴⁵

69. A Bíróság ítéletében megállapította, miszerint annak ellenére, hogy a nemzeti adóhatóságok az ingatlanügyletekre módszeresen nem vetettek ki héát, *a priori* nem elegendő ahhoz, hogy a felpereseket a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint határozottan biztosítsa a hea említett ingatlanügyletekre történő alkalmazásának hiányáról. A több mint 130 lakást magában foglaló négy ingatlan építésére és értékesítésére irányuló ingatlanügylet mértékére tekintettel az elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplő észszerűen nem vonhatta le azt a következtetést, hogy az ilyen ügylet nem héaköteles, anélkül hogy az illetékes nemzeti adóhatóságtól ebben az értelemben megerősítést kapott volna vagy legalábbis kapni próbált volna.⁴⁶

70. Az alapügyben azonban a bizalomvédelem sérelme nem merül fel. A Bíróságnak ugyanis a Salomie és Oltean ítéletben az elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplőkkel kapcsolatban tett észrevételei a felperesé helyett inkább a román kormány és a Bizottság álláspontját látszanak alátámasztani.

71. A Bíróság Salomie és Oltean ítéletében azzal a kérdéssel is foglalkozott, hogy a héairányelvvel ellentétesek-e az olyan nemzeti szabályok, amelyek „kizárólag azon indokkal” tagadják meg a levonási jogot az adóalanytól, hogy a szóban forgó ügyletek teljesítésekor héaalanyként nem volt nyilvántartásba véve. A héaalanyként történő azonosítás azonban az alapügy szempontjából nem releváns.⁴⁷

72. Hasonlóképpen, a Reisdorf ítélet⁴⁸ tényállása is különbözik az alapügy tényállásától.

73. A Reisdorf ügyben az adózótól azért tagadták meg a levonási jog gyakorlását, mert különböző számlák másolatát nyújtotta be, azok eredeti példányait azonban nem bocsátotta rendelkezésre.⁴⁹ Következésképpen az ügy tárgyát az képezte, hogy a levonás jogának gyakorlása céljából a számlával való rendelkezésnek akkoriban a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv⁵⁰ 18. cikke (1) bekezdésének a) pontjában rögzített követelménye értelmében a tagállamok nem pusztán az eredeti példányt, hanem az indigós másolatokat, másodpéldányokat, illetve fénymásolatokat is számlának tekinthetik, és hogy az eredeti számlával már nem rendelkező adóalany más eszközzel is bizonyíthatja-e az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot.

43 2015. július 9-i ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454).

44 1996. december 5-i ítélet (C-85/95, EU:C:1996:466).

45 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 19–24. pont).

46 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 47–49. pont).

47 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 62–65. pont).

48 1996. december 5-i ítélet (C-85/95, EU:C:1996:466).

49 1996. december 5-i Reisdorf ítélet (C-85/95, EU:C:1996:466, 9. pont).

50 HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

74. Következésképpen a Reisdorf ítéletben a Bíróság arra az álláspontra helyezkedik, hogy azok az adóalanyok, akik már nem rendelkeznek a szóban forgó számlákkal, „más meggyőző bizonyítékát” is szolgáltatathatják annak, hogy ténylegesen teljesült az az ügylet, amely tekintetében az adóalany levonást kíván érvényesíteni.⁵¹ A Reisdorf ítéletben a Bíróság nem vizsgálja a szakértői vélemények e folyamatban betöltött szerepét.

75. Rátérve a számlázással kapcsolatos alaki követelmények teljesítésének elmulasztásával kapcsolatos ítélkezési gyakorlatra, a Bíróság a számlával összefüggő különféle alaki hiányosságok fennállása esetében elfogadta, hogy az előzetesen felszámított adó levonásának joga gyakorolható. Mégis úgy tűnik, hogy a Bíróság az ezzel összefüggő ítélkezési gyakorlatában a számlák⁵², vagy más, a célnak megfelelő igazoló dokumentumok teljes körű hiányának esetével kifejezetten nem foglalkozott.

76. Például az *Uszodaépítő ítélet*⁵³ számlák tartalmának módosítására és önellenőrzés benyújtására vonatkozott. A *Polski Trawertyn ítélet*⁵⁴ olyan, a társaság bejegyzését és heaalanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően kibocsátott számlára vonatkozott, amelyet ugyanezen társaság tagjainak nevére állítottak ki. Az *Idexx Laboratories Italia ítéletben*⁵⁵ a Bíróság olyan helyzettel foglalkozott, amelyben fordított adózási eljárás keretében az adóalany a számlák közül néhányat nem szerepeltetett a héanyilvántartásában.⁵⁶ A *Senatex ítélet* számlajavítással volt kapcsolatos.⁵⁷

77. Wahl főtanácsnok a Vámos ügyre vonatkozó indítványában⁵⁸ megjegyezte, hogy „[a]zokban az ügyekben, amelyekben a Bíróság elvetette a formalista megközelítést, annak biztosítása volt a cél, hogy az adóalany által vétett *kisebb jelentőségű eljárási hiba* ellenére az ügyleteket továbbra is az objektív jellemzőik figyelembevételével adóztassák meg. A tagállamok az alaki követelmények szigorú betartásának elmaradását nem szankcionálhatják olyan módon, hogy az a rendszer semlegességének veszélyeztetésével, így például a versenytárs vállalkozásokkal szemben való eltérő bánásmóddal vagy a héairányelv kulcsfontosságú rendelkezéseinek a hatékony érvényesülésétől való megfosztásával járjon.”⁵⁹

78. Emellett azt is hangsúlyozom, hogy a héairányelv 242. cikke értelmében minden adóalany megfelelően részletes nyilvántartást vezet a hea alkalmazásának és adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében. Az irányelv 244. cikke előírja, hogy minden adóalany biztosítja a saját maga által kiállított számlák egy példányának, illetve minden kapott számlának a megőrzését. Ezenfelül az irányelv 250. cikkének (1) bekezdése alapján az adóalanyoknak héabevallást kell benyújtaniuk, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely az államnak fizetendő adó megállapításához szükséges.⁶⁰

79. A Bíróság ugyanis ítélkezési gyakorlatában megállapította, hogy a tagállamok a nyilvántartások vezetésének hiányát adókijátszásként kezelhetik.⁶¹

51 1996. december 5-i Reisdorf ítélet (C-85/95, EU:C:1996:466, 29. pont).

52 Megjegyzem, hogy a 2016. július 28-i *Astone ítélet* (C-332/15, EU:C:2016:614) olyan helyzetre vonatkozott, amelyben az adott adóalany az előzetesen felszámított adó levonása céljából nem tudott saját maga számlát benyújtani, ezért az adólevonási jogának alátámasztásához harmadik fél által kiállított számlák benyújtásával kívánta e célt megvalósítani.

53 2010. szeptember 30-i ítélet (C-392/09, EU:C:2010:569).

54 2012. március 1-jei ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107).

55 2014. december 11-i ítélet (C-590/13, EU:C:2014:2429).

56 Megjegyzem, hogy a fordított adózási eljárás keretében a számlázásra és az előzetesen felszámított adó levonására olyan eltérő szabályok vonatkoznak, amelyek az alapügy szempontjából nem relevánsak. Lásd például: 2014. február 6-i *Fatorie ítélet* (C-424/12, EU:C:2014:50); 2014. december 11-i *Idexx Laboratories Italia ítélet* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 38. pont). Lásd még: *Kokott főtanácsnok Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ügyre* vonatkozó indítványa (C-516/14, EU:C:2016:101, 81. és 82. pont).

57 2016. szeptember 15-i *Senatex ítélet* (C-518/14, EU:C:2016:691).

58 C-566/16, EU:C:2017:895, ítélethozatal folyamatban.

59 Wahl főtanácsnok Vámos ügyre vonatkozó indítványa (C-566/16, EU:C:2017:895, 47. pont). Kiemelés tőlem.

60 Lásd például: Wahl főtanácsnok Fontana ügyre vonatkozó indítványa (C-648/16, EU:C:2018:213, 32. pont), ítélethozatal folyamatban.

61 Például: 2016. október 5-i *Maya Marinova ítélet* (C-576/15, EU:C:2016:740, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még a tagállamok EUSZ 4. cikk (3) bekezdéséből, EUMSZ 325. cikkéből, valamint a héairányelv 2. cikkéből, 250. cikkének (1) bekezdéséből és 273. cikkéből eredő kötelezettségeit. Lásd: 2017. október 19-i *Paper Consult ítélet* (C-101/16, EU:C:2017:775, 47. pont).

80. Az alapügyben a számla megőrzésére vonatkozó alaki követelmény megsértése a levonási jog gyakorlásának megtagadásával járt, mivel emiatt nem lehet bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést.⁶² Az alaki követelmények teljesítésének elmulasztása helyett inkább az bír relevanciával, hogy nem állnak rendelkezésre azok az adatok, amelyek alapján az anyagi jogi követelmények teljesülését meg lehetne állapítani.⁶³ Másként megfogalmazva, amint azt az egyik főtanácsnok nemrég megjegyezte, „teljes mértékben logikus” az előzetesen felszámított adó levonásához való jog érvényesítésének megtagadása, amennyiben az alaki követelményeknek ezzel összefüggésben „olyan mértékű [megsértésre kerül sor], hogy lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik a levonási jog anyagi jogi feltételei teljesülésének ellenőrzése.”⁶⁴

81. Az alapügy tehát egyike annak a két kivételes helyzetnek, amelyben a tartalom formával szembeni elsődlegessége érvényesül; a másik ilyen eset az adócsalásban való részvétel.⁶⁵

82. Következésképpen noha nem zárható ki annak a lehetősége, hogy az előzetesen felszámított adó levonása anyagi jogi követelményeinek teljesülése számlák hiányában szakértői vélemények alapján is igazolható; ezt a kérdést előterjesztő bíróság feladata elbírálni;⁶⁶ álláspontom szerint az alapügyben nem ez a helyzet.

83. Az ítélkezési gyakorlat alátámasztja a román kormány és a Bizottság által tett olyan észrevételeket, amelyek értelmében figyelembe kell venni azt a körülményt, hogy az előzetesen felszámított adó levonása céljából a felperes a releváns számlák megőrzését illetően még minimális gondosságot sem tanúsított.⁶⁷ A késedelem is ilyen körülmény, a Bíróság ugyanis megállapította, hogy a jogbiztonság érdekében a tagállamok az előzetesen felszámított adó levonásához való jog gyakorlására észszerű időbeli korlátokat írhatnak elő.⁶⁸ Az alapügy tényállása a Bíróság közelmúltbeli Volkswagen ítéletében⁶⁹ foglalt tényállástól számos szempontból eltér; az eltérés oka leginkább az, hogy a Volkswagen ügyben a felperes kellő gondosságot tanúsított, és nem fért kétség ahhoz, hogy a felperest megillette az előzetesen felszámított adó levonásának joga, a levonás összege meghatározásának alapját pedig a késedelmesen kiállított számla képezte.⁷⁰ Hasonlóképpen, a Bíróság az előzetesen felszámított adó levonhatóságát állapította meg a Biosafe ítéletben⁷¹ is, mivel az adóalany számára objektíve lehetetlen volt, hogy levonási jogát az értékesítési láncban részt vevő másik adóalany általi héakorrekciót megelőzően gyakorolja.

84. Mindezekon felül a Bíróság rendelkezésére álló, az ügyre vonatkozó iratokban semmi sem utal arra, hogy – az eltelt 10 évre, valamint a számlák vagy e célra felhasználható, a számlával egyenértékű dokumentumok hiányára is tekintettel – valamely szakértő véleménye pontosan rögzíthetné mindazokat az ügyleteket, amelyek vonatkozásában a felperes érvényesíteni kívánja az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot.

62 Lásd például: 2017. október 19-i Paper Consult ítélet (C-101/16, EU:C:2017:775, 42. pont).

63 Lásd például: 2018. március 7-i Dobre ítélet (C-159/17, EU:C:2018:161, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat): „A levonási jog megtagadása ugyanis inkább az annak megállapításához szükséges adatok hiányától függ, hogy teljesülnek az anyagi jogi követelmények, mint valamely alaki követelmény nemteljesítésétől.”

64 Mengozzi főtanácsnok Paper Consult ügyre vonatkozó indítványa (C-101/16, EU:C:2017:413, 39. pont). Lásd még: 2018. március 7-i Dobre ítélet (C-159/17, EU:C:2018:161, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

65 Saugmandsgaard Øe főtanácsnok Plöckl ügyre vonatkozó indítványa (C-24/15, EU:C:2016:204, 80. és 81. pont). Lásd még: 2016. október 20-i Plöckl ítélet (C-24/15, EU:C:2016:791, 43–46. pont).

66 2018. március 7-i Dobre ítélet (C-159/17, EU:C: 2018:161, 38. pont).

67 Például: 2018. március 21-i Volkswagen ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204, 47. és 51. pont); 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249, 43. pont).

68 Lásd például: 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

69 2018. március 21-i Volkswagen ítélet (C-533/16, EU:C:2018:204).

70 Amint arra Campos Sánchez-Bordona főtanácsnok a Volkswagen ügyre vonatkozó indítványában (C-533/16, EU:C:2017:823, 69. pont) rámutatott; valójában a héa késedelmes megfizetése volt a tényállás.

71 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet (C-8/17, EU:C:2018:249).

85. Az alapügy körülményei között tehát az adósemlegesség elvére nem hivatkozhat érvényesen az olyan adóalany, aki feltételezhetően veszélyezteti a közös héarendszer működését azzal, hogy a héairányelv által előírt nyilvántartást megfelelő ideig nem vezeti.⁷²

V. Véggövetkeztetés

86. Következésképpen azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Curtea de Apel Alba Iulia (gyulafehérvári fellebbviteli bíróság, Románia) által előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

Az alapügy tényállására tekintettel a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 167., 168., 178. és 226. cikkét akként kell értelmezni, hogy az az adóalany, aki a termékértékesítésekhez vagy a szolgáltatásnyújtásokhoz kapcsolódó hozzáadottérték-adó levonásához való jogát tanúsító számlákat nem őrizte meg, a kérdést előterjesztő bíróság által az építési anyagok és az épületek kivitelezésével kapcsolatos munka értékbecslésének elvégzése céljából kirendelt szakértők véleménye alapján nem bizonyíthatja a szóban forgó ügyleteket, figyelembe véve azt is, hogy a szóban forgó új épületekre vonatkozó adóköteles ügyletek óta jelentős idő telt el.

⁷² A levonási jog adócsalás keretében történő gyakorlásának kizárásával kapcsolatban analógia útján lásd: 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 58. pont).