



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2021. március 18.*

„Előzetes döntéshozatal – Közvetett adózás – Héa – 2006/112/EK irányelv – Közösségen belüli termékbeszerzés – Az ilyen beszerzés címén előzetesen felszámított adó levonása – Alaki követelmények – Anyagi jogi követelmények – Az adóbevallás benyújtásának határideje – Az adósemmlegesség és az arányosság elve”

A C-895/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (gliwicei vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2019. december 4-én érkezett, 2019. november 4-i határozatával terjesztett elő

az A.

és

a **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

között,

a **Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: N. Piçarra tanácselnök, S. Rodin és K. Jürimäe (előadó) bírák,

főtanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az A. képviseletében M. Bielawski doradca podatkowy,
- a Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców képviseletében P. Chrupek radca prawny,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

– az Európai Bizottság képviseletében M. Siekierzyńska és J. Jokubauskaitė, 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 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 167. és 178. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az A. és a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (a nemzeti adóinformációs hivatal igazgatója, Lengyelország; a továbbiakban: adóhatóság) között a Közösségen belüli beszerzések címén előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (héta) levonása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

A jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i) alpontja értelmében:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

- b) termék ellenérték fejében történő Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:
 - i. adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy által, amennyiben az eladó adóalanyként eljáró személy, aki nem jogosult a 282–292. cikkben meghatározott, a kisvállalkozások számára nyújtott mentességre, és akire nem terjednek ki a 33. és a 36. cikkben meghatározott feltételek.”
- 4 Ezen irányelv 68. cikke kimondja:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor a Közösségen belüli termékbeszerzés megtörténik.

A Közösségen belüli termékbeszerzés abban az időpontban tekinthető megtörténtnek, amikor a hasonló termékek tagállamon belüli értékesítése megtörténtnek tekinthető.”

- 5 Az említett irányelv 69. cikke szerint:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében a héa-fizetési kötelezettség a számla kibocsátásakor, vagy – amennyiben addig az időpontig nem bocsátottak ki számlát – a 222. cikk első bekezdésében említett határidő lejártakor keletkezik.”

6 Ugyanezen irányelv 167. cikke szerint:

„Az adólevonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

7 A héairányelv 168. cikke a következőképpen 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:

[...]

c) a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉA-t;

[...]”

8 Ezen irányelv 178. cikke kimondja:

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

[...]

c) a 168. cikk c) pontjában említett, a Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódó adólevonáshoz minden olyan adatot szerepeltetnie kell a 250. cikkben előírt héa-bevallásban, amely a Közösségen belüli beszerzéseket terhelő héa összegének megállapításához szükséges, és rendelkeznie kell a XI. cím 3. fejezete 3–5. szakaszának megfelelően kiállított számlával;

[...]”.

9 Az említett irányelv 179. cikke szerint:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a HÉA-összeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

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

10 Ugyanezen irányelv 180. cikkének szövege a következő:

„A tagállamok engedélyezhetik az adóalany számára, hogy – amennyiben ez nem történt meg – később éljen az 178. és 179. cikk szerinti adólevonási jogával.”

11 A héairányelv 181. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok abban az esetben is engedélyezhetik az adóalanynak a 168. cikk c) pontjában említett, Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódó adólevonást, ha az nem rendelkezik a XI. cím 3. fejezete 3–5. szakaszának megfelelően kiállított számlával.”

12 Ezen irányelv 182. cikke kimondja:

„A 180. és 181. cikk alkalmazására vonatkozó feltételeket és részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.”

13 Az említett irányelv 222. cikkének első albekezdése értelmében:

„A 138. cikkben meghatározott feltételeknek megfelelően teljesített termékértékesítés vagy az olyan szolgáltatásnyújtás esetén, amelynél a héát a 196. cikk alapján a szolgáltatás igénybevevőjének kell megfizetnie, a számlát legkésőbb az adóztatandó tényállás bekövetkeztének hónapját követő hónap tizenötödik napján kell kibocsátani.”

14 Az említett irányelv 273. cikkének (1) bekezdése szerint:

„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.”

A lengyel jog

15 A 2004. március 11-i Ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény) (Dz. U. 2018. sz., 2174.étel) alapeljárásra alkalmazandó változata (a továbbiakban: héatörvény) 86. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1. Amennyiben az adóalany a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni az előzetesen felszámított adó összegét [...]

[...]

10. Az előzetesen felszámított adó összegéből való levonási jog abban az időszakban keletkezik, amikor az adóalany által beszerzett vagy importált termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adókötelezettség keletkezett.

10b. Az előzetesen felszámított adó összegének a fizetendő adó összegéből történő levonására vonatkozó jog a következő esetekben:

[...]

2) a 2. bekezdés 4) pontjának c) alpontja a 10. bekezdésnek megfelelően keletkezik, amennyiben az adóalany:

- a) olyan számlát kap, amely igazolja a Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősülő termékértékesítést a beszerzett termékekre vonatkozó adófizetési kötelezettség keletkezésének hónapját követő három hónapon belül;
- b) a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő adó összegét belefoglalja abba az adóbevallásba, amelyben ezen adót legkésőbb a beszerzett termékekre vonatkozó adókötelezettség keletkezésének hónapját követő három hónapon belül el kell számolnia.

[...]

10i. Ha az adóalany az elszámolandó adó összegét a 10b. bekezdés 2) pontjának b) alpontjában és a 3. pontjában előírt határidőn túl belefoglalja ezen esedékes adó bevallásába, akkor megemelheti az azon adómegállapítási időszakban elvégzett adóelszámolás során előzetesen felszámított adó összegét, amely tekintetében az adóbevallás benyújtására nyitva álló határidő még nem járt le.

[...]

13. Ha az adóalany a fizetendő adó összegéből nem vonta le az előzetesen felszámított adó összegét a 10., 10d., 10e. és 11. bekezdésben említett határidőkön belül, csökkentheti a fizetendő adó összegét, az adóbevallás azon időszak tekintetében történő helyesbítése révén, amelyben a fizetendő adó levonására való jogosultság keletkezett, legkésőbb azon év kezdetétől számított 5 éven belül, amelyben a fizetendő adó levonására való jogosultság keletkezett, a 13a. bekezdés sérelme nélkül.

13a. Ha az adóalany a Közösségen belüli termékbeszerzés, termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás tekintetében, amelyek vonatkozásában a termékek beszerzőjének, illetve a szolgáltatások igénybevevőjének minősül, a 17. cikk alapján nem vonta le az előzetesen felszámított adó összegét a fizetendő adó összegéből a 10. és 11. bekezdésben említett határidőkön belül, csökkentheti a fizetendő adó összegét az adóbevallás helyesbítése révén azon időszak tekintetében, amelyben a fizetendő adó levonására való jogosultság keletkezett, legkésőbb azon év végétől számított 5 éven belül, amelyben a fizetendő adó levonására való jogosultság keletkezett.”

- 16 A héatörvény 86. cikke 10b. bekezdése 2) pontja b) alpontjának szövege a 2017. január 1-jén hatályba lépett jogszabály-módosításból ered. E módosítás következtében bekerült e rendelkezésbe a „legkésőbb annak a hónapnak a lejártát követő három hónapon belül, amelyben a beszerzett termékek tekintetében adókötelezettség keletkezett” fordulat. Ezen időpontot megelőzően az említett rendelkezés semmilyen határidőt nem állapított meg. Ugyanezen módosítással e törvény 86. cikkét kiegészítették a 10i. bekezdéssel.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 17 Az A. társaság kereskedelmi tevékenysége keretében többek között Közösségen belüli termékbeszerzést végez Lengyelország területén. E termékeket a héaköteles tevékenységek céljára használja fel e területen.
- 18 Az A. feltételes adómegállapítás iránti kérelemmel fordult az adóhatósághoz az alábbi tényállással kapcsolatban. Az A. bizonyos helyzetekben a beszerzett termékekre vonatkozó adókötelezettség keletkezése szerinti hónap végétől számított három hónapon belül nem tudja feltüntetni a Közösségen belüli beszerzésekből eredő fizetendő héát. Ebben az esetben ezt a héát e határidő lejártát követően, adóbevallásának helyesbítése útján tünteti fel. Ez lehet a helyzet abban az esetben, ha a számlát késedelmesen kapja meg, ha az A. tévesen sorolja be az ügyletet, vagy ha a héanyilvántartással és héabevallásokkal megbízott személy hibát követ el.
- 19 A. konkrétan azt kérdezte az adóhatóságtól, hogy ilyen esetben levonhatja-e a Közösségen belüli termékbeszerzés után előzetesen felszámított héát ugyanazon adómegállapítási időszakban, amelynek során a fizetendő héát bevallotta, még akkor is, ha a héabevallás helyesbítését a héatörvény 86. cikke 10b. bekezdése 2) pontjának b) alpontjában előírt három hónapos határidőn túl végezte el. Az A. szerint erre a kérdésre igenlő választ kell adni, mivel e rendelkezés további követelményt fűz az adólevonási jogra vonatkozóan a héairányelvben előírt feltételekhez, és ellentétes az adósemlegesség és az arányosság elvével.
- 20 Amint az a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, 2018. december 27-én az adóhatóság kötelező érvényű feltételes adómegállapítást fogadott el, amely szerint a héatörvény 86. cikke 10b. bekezdése 2) pontjának b) alpontjában előírt három hónapos határidő nem korlátozza az adólevonási jogot,

ennélfogva nem tekinthető a héairányelvvel vagy az adósemlegesség és az arányosság elvével összeegyeztethetetlennek. Ezenkívül ezen irányelv 178. cikke felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy a levonási jogot meghatározó alaki követelményeket vezessenek be, mint például e három hónapos határidő.

- 21 Az A. keresetet nyújtott be az említett feltételes adómegállapítás megsemmisítése iránt a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicachhoz (gliwicei vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország). Keresetének alátámasztása érdekében arra hivatkozott, hogy a héatörvény 86. cikke (10) bekezdése 2) pontjának b) alpontja összeegyeztethetetlen a héairányelv 167. és 178. cikkével, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvével.
- 22 A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak a héatörvény 86. cikke 10b. bekezdése 2) pontja b) alpontjának az uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően.
- 23 E bíróság kifejti, hogy 2017. január 1-je óta e rendelkezés új, határidőre vonatkozó feltételt állapít meg, amely szerint az adólevonási jog gyakorlásának feltétele, hogy a beszerzett termékekre vonatkozó adófizetési kötelezettség keletkezésének hónapját követő három hónapon belül benyújtsák az adóbevallást. E határidő lejártát követően az adóalanynak helyesbítenie kell a korábban benyújtott bevallást, és a Közösségen belüli termékbeszerzés után előzetesen felszámított héát a héatörvény 86. cikkének 10i. bekezdése értelmében csak a folyamatban lévő időszak tekintetében vonhatja le. Így az adóalany viseli a fizetendő héa és adott esetben a kamatfizetés gazdasági terhet.
- 24 Az e jogszabály-módosításhoz fűzött indokolás szerint e módosításnak lehetővé kell tennie azon Közösségen belüli kereskedelmi ügyletek jobb ellenőrzését, amelyekkel kapcsolatban szabálytalanságokat állapítottak meg, valamint a héa fordított adózásának ellenőrzését.
- 25 A kérdést előterjesztő bíróság azt is hangsúlyozza, hogy az áfatörvény 86. cikke ötéves határidőt ír elő a fizetendő héa korrekciójára, míg e cikk két határidőt ír elő az adólevonási jog gyakorlására, azaz egyrészt hároméves jogvesztő határidőt ezen adó elszámolására, másrészt ötéves elévülési időt. E jogvesztő határidő az uniós jog szempontjából nehézségeket okozhat.
- 26 A Bíróság ítélezési gyakorlatából ugyanis kitűnik, hogy a tagállamok főszabály szerint előírhatnak jogvesztő határidőket a levonási jog gyakorlására, azonban tiszteletben kell tartaniuk az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét. Ezenkívül az ilyen határidők nem sérthetik az adósemlegesség elvét, és arányosaknak kell lenniük abban az értelemben, hogy nem vezetnek be az elérni kívánt célokhoz képest túlzott alaki követelményeket, és nem jelentenek gazdasági terhet az adóalany számára. Ezen elvek tiszteletben tartásának értékelése érdekében figyelembe kell venni az adóbevallás késedelmét okozó okokat, aszerint hogy ezek az okok függetlenek-e az adóalanytól, vagy olyan hibákat tükröznek, amelyek neki róhatók fel.
- 27 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy egyrészt a három hónapos jogvesztő határidő bevezetése, amelynek időtartama főszabály szerint elegendőnek tűnik, alkalmas arra, hogy az adóalanyt a szabályok betartására ösztönözze, ugyanakkor fellépjen a joggal való visszaélésekkel szemben. Így e határidő célja azon helyzetek megelőzése, amelyekben az adóalanyok a fizetendő héa összegével megegyező előzetesen felszámított héaösszeg esetén az adó optimalizálása és joggal való visszaélés céljából veszik igénybe a késedelmes korrekció lehetőségét. Másrészt azonban vannak olyan helyzetek, amelyekben az adóalany nem tudja betartani ezt a három hónapos határidőt, különösen a számla késedelmes vagy szabálytalan kiállítása, illetve a postai szolgáltatóknak betudható szabálytalanságok esetén. Márpedig a héatörvény 86. cikke 10b. bekezdése 2) pontjának b) alpontja nem tesz különbséget aszerint, hogy az adóalany jóhiszemű-e, vagy sem.

- 28 E bíróság arra a következtetésre jutott, hogy a héairányelv 167. és 178. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint a héatörvény 86. cikke 10b. bekezdése 2) pontjának b) alpontja, amennyiben a jóhiszemű adóalanyra a három hónapos határidő alkalmazandó.
- 29 E körülmények között a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (gliwicei vajdasági közigazgatási bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 178. cikkével összhangban értelmezett 167. cikkét, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az abban az adómegállapítási időszakban előzetesen felszámított adó levonásához való jog gyakorlását, amelyben az elszámolás alapját a Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősülő ügyletek után fizetendő adó képezi, ahhoz a feltételhez köti, hogy az ezen ügyletek után fizetendő adót fel kell tüntetni az azon hónap leteltétől számított jogvesztő határidőn (Lengyelországban három hónapon) belül benyújtott megfelelő adóbevallásban, amely hónapban a beszerzett termékek és szolgáltatások tekintetében adókötelezettség keletkezett?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 30 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 167. és 178. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó hea levonásához való jog azon adómegállapítási időszakban való gyakorlásának, amelynek során a héát meg kell fizetni, az a feltétele, hogy a fizetendő héát feltüntessék az azon hónap végétől számított három hónapon belül benyújtott adóbevallásban, amelyben az adófizetési kötelezettség keletkezett.
- 31 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Közösségen belüli beszerzések esetében a fordított adózási eljárás alapján nem kerül sor héafizetésre a termék beszerzője és értékesítője között, mivel a beszerző az általa teljesített Közösségen belüli beszerzések után köteles az előzetesen felszámított hea megfizetésére, egyúttal főszabály szerint levonhatja ugyanezt az adót oly módon, hogy semmiféle fizetési kötelezettsége nem keletkezik az adóhatóság felé (lásd ebben az értelemben: 2014. december 11-i Idexx Laboratories Italia ítélet, C-590/13, EU:C:2014:2429, 33. pont).
- 32 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően 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. december 11-i Idexx Laboratories Italia ítélet, C-590/13, EU:C:2014:2429, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Amint azt a Bíróság több alkalommal hangsúlyozta, e jog a hea mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (2016. szeptember 15-i Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 33 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 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 heakötelesek (2016. szeptember 15-i Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 34 A héairányelv 167. cikke értelmében az adólevonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. Ezen irányelv 69. cikke szerint a Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében a héafizetési kötelezettség a számla kibocsátásakor, vagy – amennyiben addig az időpontig nem bocsátottak ki számlát – az említett irányelv 222. cikkének első bekezdésében említett határidő lejártakor keletkezik.
- 35 Ezenkívül a héalevonási jog feltétele a héairányelvben előírt anyagi jogi és alaki feltételek tiszteletben tartása (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 35. pont).
- 36 A Közösségen belüli termékbeszerzés után az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontja alapján fizetendő héa levonásához való jog keletkezésének érdemi feltételeit az irányelv 168. cikkének c) pontja sorolja fel. E feltételek megkövetelik, hogy a beszerzéseket valamely adóalany teljesítse, az említett beszerzések utáni héa megfizetésére is kötelezett legyen, és hogy a szóban forgó termékeket adóköteles tevékenységéhez használja fel.
- 37 A héalevonási joghoz kapcsolódó alaki követelmények, mint a nyilvántartás vezetésére, a számlázásra és a bevallásra vonatkozó kötelezettségek, ezzel szemben e jog gyakorlásának módjait és ellenőrzését, továbbá a héarendszer megfelelő működését szabályozzák (2014. december 11-i Idexx Laboratories Italia ítélet, C-590/13, EU:C:2014:2429, 42. pont).
- 38 A Közösségen belüli beszerzés után fizetendő héát illetően a héairányelv 178. cikkének c) pontjából kitűnik, hogy az adólevonási jog gyakorlásának az a feltétele, hogy az adóalany az ezen irányelv 250. cikkében előírt héabevallásban minden olyan adatot szerepeltessen, amely szükséges a beszerzései után fizetendő héa összegének megállapításához, és hogy rendelkezzen az említett irányelv XI. címe 3. fejezetének 3–5. szakaszában foglalt rendelkezéseknek megfelelően kiállított számlával.
- 39 Ezenkívül a héairányelv 179. cikkének első bekezdése szerint az adó levonását összesítve kell elvégezni úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből le kell vonni azt a héaösszeget, „amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol”.
- 40 Ebből a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint 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; 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 35. pont).
- 41 Ily módon a levonási jogot főszabály szerint ugyanazon időszak alatt kell gyakorolni, mint amelynek során e jog keletkezett, azaz a héairányelv 167. cikkére tekintettel akkor, amikor az adófizetési kötelezettség keletkezett (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 36. pont).
- 42 Az említett irányelv 180. és 182. cikke értelmében ugyanakkor az adóalany számára engedélyezhető a levonás akkor is, ha jogát nem gyakorolta abban az időszakban, amelynek során e jog keletkezett, feltéve hogy a nemzeti szabályozásban előírt bizonyos feltételeket és eljárásokat betartja (2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 37. pont).
- 43 E tekintetben a tagállamok a héairányelv 273. cikke alapján intézkedéseket fogadhatnak el az adó pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Az ilyen intézkedések azonban nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a héa semlegességét (2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 47. pont,

valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 44 A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás szerint a Közösségen belüli beszerzéshez kapcsolódó hea levonásához való jog akkor keletkezik, ha az adóalany azon hónap végétől számított három hónapon belül, amelyben a beszerzett termékekre vonatkozó adófizetési kötelezettség keletkezett, egyrészt olyan számlát kap, amely igazolja a Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősülő termékértékesítést, másrészt pedig feltünteti az e beszerzés után fizetendő hea összegét azon adóbevallásban, amelyben ezt az adót el kell számolnia. Amennyiben az e határidőn belül benyújtott bevallás mindezt nem tünteti fel, az adóalany még azon év végétől számított öt éven belül is helyesbítheti bevallását, amelynek során a Közösségen belüli beszerzés után elszámolandó hea levonásához való jog keletkezett. Ebben az esetben az adóalanynak visszamenőleg kell megfizetnie az e beszerzés után fizetendő héát, míg az ugyanezen beszerzéshez kapcsolódó héát csak a folyamatban lévő adómegállapítási időszakra vonhatja le.
- 45 E tekintetben először is, amennyiben úgy tűnik, hogy az ilyen szabályozás a számla kézhezvételére és a bevallásra vonatkozó feltételtől teszi függővé magának a levonási jognak a keletkezését, meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 34. és 36. pontjára tekintettel a levonási jog keletkezését kizárólag a héairányelvben előírt anyagi jogi feltételekhez lehet kötni, amelyeket a Közösségen belüli termékbeszerzés esetében ezen irányelv 168. cikkének c) pontja felsorol. Ezzel szemben e jog keletkezése nem feltétlenül függ sem a számla kézhezvételétől, sem pedig az ilyen beszerzés után fizetendő hea konkrét határidőn belüli bevallásától és elszámolásától.
- 46 Másodszor, a jelen ítélet 44. pontjában leírthoz hasonló nemzeti szabályozás azzal a következménnyel járhat, hogy az ugyanazon, Közösségen belüli beszerzéshez kapcsolódó, fizetendő heaösszeg és az azzal megegyező levonható heaösszeg elszámolására nem ugyanazon adómegállapítási időszakban kerül sor, függetlenül az ügy körülményeitől, az adóalany jóhiszeműségétől és az ilyen beszerzés címén fizetendő hea késedelmes bevallásának okaitól. E szabályozás alkalmazása pusztán egy alaki követelmény megsértése miatt késlelteti a Közösségen belüli beszerzések után fizetendő hea levonásához való jog gyakorlását. E szabályozás tehát átmenetileg az adóalanyra hárítja a hea terhét.
- 47 Márpedig egyrészt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a fordított adózási eljárás keretében 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. Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi követelmények teljesültek-e, az adóalanynak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. december 11-i Idexx Laboratories Italia ítélet, C-590/13, EU:C:2014:2429, 38. és 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. december 11-i Idexx Laboratories Italia ítélet, C-590/13, EU:C:2014:2429, 39. pont).
- 48 Másrészt meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 41. pontjában felidézett követelmény – amely szerint a levonási jogot főszabály szerint azon időszak alatt kell gyakorolni, amelynek során az adó megfizetési kötelezettsége keletkezett – alkalmas az adósemlegesség biztosítására. Ez a követelmény lehetővé teszi ugyanis annak biztosítását, hogy a hea megfizetésére és levonására ugyanazon időszakban kerüljön sor oly módon, hogy az adóalany teljes mértékben mentesüljön az összes gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hea terhe alól (lásd ebben az értelemben: 2004. április 29-i Terra Baubedarf-Handel ítélet, C-152/02, EU:C:2004:268, 35–37. pont).

- 49 E logikával ellentétes lenne, ha átmenetileg az adóalanyra hárítanák a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő héa terhét, annál is inkább, mivel – amint az a jelen ítélet 31. pontjából kitűnik – az ilyen beszerzés címén az adóhatóságnak semmilyen összeg nem jár.
- 50 Ebből következően, a héalevonási jog érdemi feltételeinek teljesülésétől függően, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, a nemzeti szabályozás alkalmazása nem akadályozhatja meg automatikusan, valamely alaki követelmény megsértése miatt a Közösségen belüli beszerzés után azon időszak alatt fizetendő héa levonásához való jog gyakorlását, amelynek során e héaösszeget elszámolták, anélkül hogy figyelembe vennék az összes releváns körülményt, így különösen az adóalany jóhiszeműségét.
- 51 Nem lehet más következtetést levonni a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, amely szerint a tagállamok jogbiztonsági okokból előírhatnak olyan jogvesztő határidőt, amelynek lejártával a következménnyel jár, hogy szankcionálja azt a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztotta az előzetesen felszámított héa levonását kérelmezni, és így elveszíti a héa levonásához való jogát, mivel egyfelől e határidőt ugyanúgy alkalmazni kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenértékűség elve), másfelől pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, illetve túlzottan nehezíti a héa levonásához való jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 52 A jelen ítélet 44. és 46. pontjában kifejtettekből ugyanis az következik, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által a Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódó héabevallásra előírt három hónapos határidő nem tekinthető az ezen ítélkezési gyakorlat értelmében vett jogvesztő határidőnek, amely a levonási jog elvesztését eredményezi.
- 53 Mindemellett, amint az a jelen ítélet 43. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik, a tagállamok hatáskörrel rendelkeznek arra, hogy az arányosság elvét tiszteletben tartva szankciókat írjanak elő a héairányelv 273. cikke szerinti héalevonási jog gyakorlására vonatkozó alaki követelmények be nem tartása esetére. Az uniós jog többek között nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy adott esetben a jogsértés súlyosságával arányos bírságot vagy pénzbüntetést szabjanak ki az alaki követelmények megsértésének szankcionálása érdekében (2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 54 Ezzel szemben az olyan nemzeti szabályozás, amely módszeresen tiltja a Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódó héa levonásához való jog gyakorlását abban az időszakban, amelynek során ugyanazon héaösszeget el kell számolni, anélkül hogy előírná az összes releváns körülmény és különösen az adóalany jóhiszeműségének figyelembevételét, meghaladja azt a mértéket, amely egyrészt a héa pontos behajtásának biztosításához szükséges abban az esetben – amint az a jelen ítélet 31. pontjában említett ítélkezési gyakorlatból kitűnik – ha semmilyen héafizetési kötelezettség nem keletkezik az adóhatóság felé, másrészt az adócsalás megakadályozása érdekében.
- 55 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 167. és 178. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó héa levonásához való jog azon adómegállapítási időszakban való gyakorlásának, amelynek során a héát meg kell fizetni, az a feltétele, hogy a fizetendő héát feltüntessék az azon hónap végétől számított három hónapon belül benyújtott adóbevallásban, amelyben az adófizetési kötelezettség keletkezett.

A költségekről

- 56 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. és 178. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó hozzáadottérték-adó (héta) levonásához való jog azon adómegállapítási időszakban való gyakorlásának, amelynek során a héát meg kell fizetni, az a feltétele, hogy a fizetendő héát feltüntessék az azon hónap végétől számított három hónapon belül benyújtott adóbevallásban, amelyben az adófizetési kötelezettség keletkezett.

Aláírások