



Fiche thématique

A HOZZÁADOTTÉRTÉK-ADÓ LEVONÁSA

A hozzáadottérték-adót (héta) – amely közel öt évtizede az uniós jog részét képezi¹ – különösen az jellemzi egyrészt, hogy az adóalanyok által gazdasági tevékenységük keretében teljesített ügyletekre általánosan alkalmazandó fogyasztási adónak minősül, amelynek célja kizárólag a végső fogyasztók adóztatása, másrészt pedig az, hogy az említett adó alkalmazása során érvényesül a semlegesség elve, amely magában foglalja főszabályként az adó levonásához való jogot is. Így a levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a héa terhe alól valamennyi olyan ügylete tekintetében, amely önmagában is adólevonásra jogosít. A Bíróság a héára vonatkozó ítélkezési gyakorlatában gyakran emlékeztet arra, hogy a levonáshoz (és ebből következően a megfizetett adó visszatérítéséhez) való jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható.

Ugyanakkor, habár e levonási jogot első ránézésre mindig alkalmazni kell a semleges adóztatás elérése érdekében, e jognak vannak bizonyos korlátai. E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatában megköveteli, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat álljon fenn a termék vagy szolgáltatás megszerzése és az azt követő adóköteles ügylet között. Másként fogalmazva, a beszerzésnek – objektív kritériumok szerint – arra kell irányulnia, hogy az adóalany gazdasági tevékenységét szolgálja. Ezzel szemben, ha a beszerzéseket adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó ügyletek céljából teljesítik, az adó nem hárítható át, és nem vonható le az előzetesen felszámított adó.

Ítélkezési gyakorlatában a Bíróság azt is megállapította, hogy az uniós jogra nem lehet csalárd vagy visszaélészerű célok érdekében hivatkozni. Visszaélészerű magatartás esetén az előzetesen felszámított héa levonásához való jog visszamenőleges hatállyal elutasítható, amennyiben az adólevonási jogot visszaélészerűen gyakorolták. Ily módon a nemzeti bíróság

¹ A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) és a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.).

megtagadhatja az adólevonás kedvezményét abban az esetben, ha objektív körülmények alapján megállapításra kerül, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a hía kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, még abban az esetben is, ha a szóban forgó ügylet teljesíti „az adóalany által e minőségében végzett termékértékesítés”, illetve a „gazdasági tevékenység” fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételeket.

Az alábbiakban ítéletek témakör szerint rendezett válogatása következik, amely körbejárja a Bíróságnak a héalevonásra vonatkozó közelmúltbeli ítélkezési gyakorlatát.

I. A semlegesség elve

Amint azt feljebb jeleztük, a Bíróság többször emlékeztetett arra, hogy a 77/388 és a 2006/112 irányelv által bevezetett levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő esedékes vagy megfizetett hía terhe alól teljes egészében mentesítse. Ekképpen a közös héarendszer biztosítani kívánja minden héaköteles gazdasági tevékenység adózását illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek.²

A Bíróság hangsúlyozza azt is, hogy még ha a tagállamoknak a 2006/112 irányelv 273. cikke értelmében lehetőségük is van intézkedéseket elfogadni az adó pontos behajtása és az adócsalás elkerülése érdekében, ezen intézkedések nem kérdőjelezhetik meg a hía semlegességét.³

Márpedig a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adósemlegesség elve, amellyel az uniós jogalkotó a hía területén kifejezi az egyenlő bánásmód elvét, megköveteli, hogy a különböző helyzeteket ne egyenlő módon kezeljék, kivéve ha ez a bánásmód objektíve igazolt.⁴

A 2012. március 1-jei Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107)

Két természetes személy, akik egy lengyel közkereseti társaság jövőbeli tagjai, 2006 decemberében ingatlant vásároltak. E tulajdonszerzést egy bírósági végrehajtó az említett jövőbeli tagok nevére szóló számla kiállításával erősítette meg. A társaságot ugyanakkor csak négy hónappal később, 2007 áprilisában alapították. Ennek alkalmával a társasági szerződés eredeti példánya közokiratba foglalásáért és másolatainak kiállításáért egy közjegyző az említett társaság nevére bocsátott ki számlát. Az érintett társaság következképpen a szóban forgó két számla alapján vallotta be az előzetesen felszámított hía összegét.

Az adóhatóság azzal az indokkal utasította el a kért levonást, hogy az első számla alapján az ingatlan vevője nem maga a társaság, hanem olyan természetes személyek voltak, akik e dolgot

² 1985. február 14-i Rompelman ítélet (268/83, ECLI:EU:C:1985:74, 19. pont).

³ 2012. március 22-i Klub ítélet (C-158/11, EU:C:2012:163, 50. pont).

⁴ 2012. július 19-i Lietuvos geležinkelių ítélet (C-250/11, EU:C:2012:496, 44. és 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

az említett társaság alapítását követően ez utóbbi részére nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásként átruházták. A második számlát illetően az adóhatóság megállapította, hogy azt a szóban forgó társaságnak a cégjegyzékbe történő bejegyzését megelőzően bocsátották ki, tehát azt egy még nem létező társaság nevére állították ki. Egyébiránt a jövőbeli tagok nem hivatkozhattak a beruházási költségek után megfizetett hÉa levonására azon tény okán, hogy a szóban forgó tárgyi eszköz nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásként való átruházása az alapügyben alkalmazandó nemzeti szabályozás értelmében adómentes ügylet volt.

A levonás megtagadása elleni kereset benyújtását követően a nemzeti bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelmet nyújtott be a Bírósághoz azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy egyrészt egy társaság, amely a jövőbeni tagjai személyében, a gazdasági társaságként történő hivatalos nyilvántartásba vételét és a hÉa szempontjából történő nyilvántartásba vételét megelőzően beruházással kapcsolatos kiadásokat eszközöl, jogosult volt-e a hÉa szempontjából történő nyilvántartásba vételét követően a 2006/112 irányelv 9. cikke, valamint 168. és 169. cikke alapján az előzetesen felszámított hÉa levonásához való jog érvényesítésére, illetve másrészt e jog érvényesítését gátolhatja-e az a tény, hogy az ingatlan vételéről szóló számlát a tagok, és nem a társaság nevére állították ki.

A Bíróság által a Rompelman (263/83)⁵ és az INZO ügyben (C-110/94)⁶ tett megállapításokhoz hasonlóan a Bíróság emlékeztetett arra, hogy a – többek között ingatlanok vásárlásának formáját öltő – előkészítő tevékenységeket már a 77/388 irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében és a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében említett gazdasági tevékenységek közé kell sorolni, amelyek több egymást követő cselekményből állhatnak (28. pont). Ezenfelül a vállalkozások adóterhét illetően a héasemlegesség elve megköveteli, hogy a vállalkozási célból felmerült első beruházási költségeket gazdasági tevékenységnek tekintsék. E tekintetben ellentétes lenne ezzel az elvel, ha a gazdasági tevékenység csak az ingatlan tényleges hasznosításának időpontjában, tehát akkor kezdődne meg, amikor az adóköteles jövedelem keletkezik (29. pont). Így bárkit, aki ilyen, egy ingatlan jövőbeni hasznosításához szorosan kapcsolódó és ahhoz szükséges beruházási cselekményeket valósít meg, a 77/388 irányelv értelmében adóalanynak kell tekinteni (30. pont), és e jogcímen jogosult az előzetesen megfizetett hÉa levonásához való jogot érvényesíteni (31. pont). Emellett a héasemlegesség elve értelmében az olyan adóalany, amelynek kizárólagos tevékenysége egy másik jogalany gazdasági tevékenységének előkészítése, és amely semmiféle adóköteles ügyletet nem végzett, jogosult lehet a levonásra a második adóalany által végzett adóköteles tevékenységek vonatkozásában (33. pont). Tehát, amennyiben a nemzeti szabályozás értelmében a tagok – még akkor is, ha a hÉa tekintetében adóalanynak minősülhetnek – nem hivatkozhatnak a szóban forgó társaság által teljesített adóköteles ügyletekre a célból, hogy mentesüljenek a szóban forgó társaság érdekében és tevékenységére tekintettel teljesített ügyletekhez kapcsolódó hÉa költsége alól, e társaságnak ahhoz, hogy garantálni lehessen az adósemlegességet, olyan helyzetben kell lennie, hogy figyelembe tudja venni ezeket a beruházási ügyleteket a hÉa levonása során (35. pont).

A Bíróság szerint a héasemlegesség ezen alapelve azt is megköveteli, hogy az előzetesen felszámított adó levonása lehetséges legyen, ha az előzetesen felszámított hÉára alkalmazandó jog anyagi jogi követelményei teljesülnek, még bizonyos alaki követelmények be nem tartása

⁵ Ez az ügy vezetett az 1985. február 14-i Rompelman ítélethez (268/83, EU:C:1985:74).

⁶ Ez az ügy vezetett az 1996. február 29-i INZO ítélethez (C-110/94, EU:C:1996:67).

esetén is (43. pont). Így az a tény, hogy az említett társaság bejegyzését és héanyilvántartásba való vételét megelőzően kiállított számlát a jövőbeli tagok, nem pedig maga a társaság nevére bocsátották ki, nem zárhatja ki a levonási jogot, mivel azonos azon személyek köre, akiknek előzetesen meg kellett fizetniük a héát, és azon személyeké, akik az érintett társaságot alkotják. Az ettől eltérő megközelítés azzal a hatással járna, hogy kizárná a levonási jog gyakorlását, és így veszélyeztetné a héa semlegességét.

A 2012. március 22-i Klub ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163)

2009 májusában egy bolgár társaság, amelynek tevékenysége egy várnai (Bulgária) szálloda üzemeltetésében állt, Szófiában (Bulgária) egy kétszintes lakást vásárolt. Az e vásárlásra vonatkozó héát az e lakás után fizetendő helyi adókra vonatkozó adóbevallás nélkül vonták le. Tekintettel arra, hogy az érintett társaság nem változtatta meg ezen ingatlan rendeltetését, és nem kötött szerződést saját nevében víz- és villamosenergia-szolgáltatásra sem, az adóhatóság ebből azt a következtetést vonta le, hogy az ingatlan lakás céljára szolgál, nem pedig gazdasági célú használatra, és hogy következésképpen beszerzése nem keletkeztetett az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot.

Az Administrativen sad Varna (várnai közigazgatási bíróság, Bulgária) előtt indított keresetében az említett társaság vitatta ezt a megközelítést, azt állítva, hogy a szóban forgó ingatlant gazdasági célú használatra szánták, mivel azt az utazásszervezőkkel folytatott üzleti tárgyalások alkalmával kívánta igénybe venni. Mivel a Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény; a DV 2006. augusztus 4-i 63. száma) 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontja a bolgár jogban különböző értelmezések tárgyát képezte, az Administrativen sad Varna többek között azt a kérdést tette fel a Bíróságnak, hogy az adólevonási jog abban az adómegállapítási időszakban keletkezett-e, amelynek során az adó esedékessé vált, függetlenül attól, hogy az említett terméket nem azonnal használták gazdasági tevékenység céljára.

A Bíróság mindenekelőtt emlékeztetett arra, hogy a héarendszer, és ebből következően a levonási mechanizmus alkalmazását az határozza meg, hogy az eszközt az adóalany e minőségében eljárva szerezte-e meg, és hogy az adóalany e minőségében jár el, amikor a 2006/112 irányelv értelmében vett gazdasági tevékenysége érdekében jár el. Ezt követően a Bíróság megállapította, hogy az előzetesen felszámított héa levonásának a későbbi adóköteles gazdasági tevékenység keretében történő használat vonatkozásában való megtagadása az adóalanytól, ez utóbbi azon eredeti szándéka ellenére, hogy a szóban forgó eszközt – jövőbeli tevékenységekre tekintettel – teljes egészében a vállalkozása vagyonának körébe vonja, nem mentesítené őt a gazdasági tevékenysége céljából használt eszközt terhelő adó egésze alól, és a gazdasági tevékenységének adóztatása így olyan kettős adóztatást eredményezne, amely ellentétes a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvével (42. pont). A Bíróság pontosította, hogy a vállalkozások adóterhét illetően ez az elv megköveteli, hogy a vállalkozási célból felmerült beruházási költségeket olyan gazdasági tevékenységnek tekintsék, amely lehetővé teszi az előzetesen felszámított héa azonnali levonását (43. pont). Ennélfogva az eszközöket a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében a gazdasági tevékenységéhez megszerző magánszemély adóalany minőségében jár el, még akkor is, ha az eszközt nem azonnal használja fel a gazdasági tevékenység céljára (44. pont).

A 2014. február 6-i E. ON Global Commodities ítélet (C-323/12, EU:C:2014:53)

A szóban forgó társaság 2005 októbere óta folytatott energiakereskedelmi tevékenységet a román piacon. A Romániától eltérő államban letelepedett adóalanyokkal szemben a 2003. december 22-i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény; Monitorul Oficial al României, I. rész, 2003. december 23-i 927. szám) értelmében előírt kötelezettségek teljesítése érdekében adóképviseletet jelölt ki Romániában, és ott hea-azonosítószámmal rendelkezett. Mivel az adóképviselet megjelölésére irányuló kötelezettséget Románia uniós taggá válásakor megszüntették, az érintett társaság képviselője 2007. január 1-jétől már nem állított ki számlát az említett társaság javára, azonban továbbra is képviselte a társaságot Romániában, többek között az adóhatósággal szemben. 2007. január 1-je és augusztus 31. között a társaság le kívánta vonni a román jogi személy kereskedelmi partnerei által szolgáltatásnyújtóként kibocsátott számlák alapján megfizetett héát. Az adóhatóság azzal az indokkal tagadta meg a társaság képviselőjétől a 2007. január 1-jétől teljesített ügyletekre vonatkozó levonásokat, hogy az említett társaság már nem volt héaköteles Romániában az energiaértékesítési ügyletek után, ami azzal járt, hogy az említett ügyletek vonatkozásában már nem számláz és szed be héát Romániában, mivel ezen időponttól a kötelezettség az értékesítés kedvezményezettjét terhelte.

Ezen elutasítást követően az érintett társaság többek között a 79/1072 irányelv⁷, valamint az ezen irányelvet a román jogba átültető nemzeti jogi rendelkezés alapján visszatérítés iránti kérelmet nyújtott be. E kérelmet azzal az indokkal utasították el, hogy az említett irányelv a Romániában nyilvántartásba nem vett és heaalanyként való nyilvántartásbavételi kötelezettsége alá nem tartozó adóalanyokra vonatkozik, miközben a társaság továbbra is rendelkezett adóügyi képviselettel Romániában, és ebből következően azt Romániában ténylegesen nyilvántartásba vették heaalanyként. Mivel a társaság által az e határozattal szemben benyújtott közigazgatási jogorvoslati kérelmet elutasították, keresetet indított a Cuarta de Appel Bucuresti (bukaresti fellebbviteli bíróság, Románia) előtt, amely előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordult a Bírósághoz.

Ebben az ügyben, amely a 79/1072 irányelv rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozott, a Bíróság megvizsgálta, hogy az említett irányelv rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy az a tény, hogy a valamely tagállamban honos adóalany, aki villamosenergia-értékesítést végzett más tagállamban, az utóbbi államban heanyilvántartásba vett adóképviseletet nevezett meg, azzal a következménnyel járt-e, hogy ezen adóalany az előzetesen felszámított hea visszatérítése érdekében nem hivatkozhatott erre az irányelvre az utóbbi államban. A román kormány azt állította, hogy a szóban forgó társaság adóképviseelője fenntartásával joghézagot teremtett, megfosztva őt a hea-visszatérítés minden lehetőségétől.

Ugyanakkor a Bíróság, miután emlékeztetett arra, hogy a 79/1072 irányelv két együttes feltételt ír elő annak érdekében, hogy az adóalanyt úgy lehessen tekinteni, hogy az nem belföldön letelepedett, és hogy élhessen a visszatérítéshez való joggal, a második feltételt vizsgálta – vagyis azt, amely megtiltja az adóalany számára, hogy a visszatérítés helye szerinti tagállamban

⁷ A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL 1979. L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.).

megvalósultnak tekintendő termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végezzen (42. pont) –, és emlékeztetett arra, hogy habár az érintett villamosenergia-értékesítések azzal járnak, hogy alkalmazhatatlanná teszik a 79/1072 irányelvet, az előzetesen felszámított héa levonását biztosítani kell, amennyiben az anyagi jogi feltételek teljesülnek, akkor is, ha az adóalany nem tett eleget bizonyos alaki követelményeknek. Ugyanis az adósemlegesség elvével ellentétes a visszatérítéshez való vagy a levonási jog megtagadásában álló szankció (55. pont). E jogot nem zárja ki pusztán az a tény, hogy az utóbbi államban héanyilvántartásba vett adóképviseletet jelöltek meg (57. pont és a rendelkező rész).

2014. március 13-i Malburg ítélet (C-204/13, EU:C:2014:147)

Ebben az ügyben egy német jog alá tartozó polgári jogi társaságban az érintett 60%-os részesedéssel rendelkezett, a másik két tag pedig 20–20%-os részesedéssel. E társaságot 1994. december 31-én oly módon szüntették meg, hogy a tagok mindegyike átvette az ügyfélkör egy részét. 1994. december 31-én az érintett új polgári jogi társaságot hozott létre, amelyben 95%-os részesedéssel rendelkezett, és amelynek a korábbi társaság megszűnését követően megszerzett ügyfélkörét ingyenesen bocsátotta rendelkezésére annak érdekében, hogy azt az új társaság üzletszerűen kiaknázhassa. Mivel a régi társaságot természetbeni felosztás útján megszüntették, az adóhatóság 2003-ban az 1994. évre vonatkozóan héamegállapító határozatot címzett a régi társaságnak az ügyfélkör átruházása okán. A fizetendő adó rendezését követően az érintett személy az 1994. évi felosztás alapján számlát bocsátott ki, amelyben külön feltüntette a héát. Az érintett a 2004. évre vonatkozó héabevallásaiban szintén levonta a részére az ügyfélkör megszerzése címén kiszámlázott héaösszegeket, és bevallotta az új társaság ügyvezetési tevékenységéből eredő ügyleteket. Mivel az ügyfélkörből álló gazdasági eszközt az új társaság, vagyis az érdekelt vállalkozásától eltérő vállalkozás használta fel, az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az utóbbi nem rendelkezett az előzetesen megfizetett héa levonásához való joggal.

Az érdekelt többek között arra hivatkozott, hogy a Bíróság által a Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz⁸ ítéletében az olyan közkereseti társaság által folytatott jövőbeni gazdasági tevékenység céljából teljesített ügyletek után előzetesen felszámított adó visszatérítése tárgyában megállapított elvek, amelynek a jövőbeli tagjai megfizették az előzetesen felszámított adót, nem alkalmazhatók a jelen ügyben, mivel az nem a közkereseti társaság által előzetesen megfizetett héa levonásával volt kapcsolatos, hanem a társasági tag által megfizetett előzetesen felszámított héa levonására vonatkozott. A Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) ezért ezzel kapcsolatban előzetes döntéshozatal céljából kérdést terjesztett a Bíróság elé.

A Bíróság először héasemlegesség elvére tekintettel megvizsgálta a 77/388 irányelv azon rendelkezéseit, amelyek a meghatározzák az adóalanyt és az adólevonási jogot, annak megállapítása érdekében, hogy, anélkül hogy a szóban forgó ügyfélkör az újonnan alapított társaság vagyonába tartozna, az érintett személy jogosult volt-e levonni az említett ügyfélkör megszerzése után előzetesen felszámított héát. E tekintetben a Bíróság rámutatott, hogy a

⁸ 2012. március 1-jei Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz ítélet (C-280/10, EU:C:2012:107). Ezt az ítéletet feljebb ismertettük az adatlap jelen részében.

Bíróság által a Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, C. Wąsiewicz ügyben (C-280/10)⁹ tett megállapítások nem alkalmazhatók analógia útján az alapügyben szóban forgó helyzetre, mivel a két jogvita alapjául szolgáló tényállás alapvetően különbözik egymástól.

Így a Bíróság nemcsak azt állapította meg, hogy az ügyfélkörnek az új társaság részére történő ingyenes rendelkezésre bocsátása nem tekinthető a 77/388 irányelv értelmében vett „gazdasági tevékenységnek”, hanem azt is, hogy semmilyen közvetlen és azonnali kapcsolat nem állt fenn a konkrét beszerzési ügylet és az említett irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében adólevonásra jogosító értékesítési ügylet között (32–37. pont). Ami az adósemlegesség elvét illeti, a Bíróság emlékeztetett arra, hogy az visszatükröződik az adólevonások rendszerében, amely arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenységeinek keretében megfizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következtetésképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a teljes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek maguk is héakötelesek. Márpedig, mivel az ügyfélkörnek egy társaság részére történő ingyenes rendelkezésre bocsátása nem minősül a héa hatálya alá tartozó ügyletnek, az adósemlegesség elve nem alkalmazható az ilyen helyzetre (40–42. pont).

2014. július 17-i Equoland ítélet (C-272/13, EU:C:2014:2091)

2006 júniusában az Equoland társaság harmadik államból származó áruszállítmányt hozott be Olaszországba. A vámáru-nyilatkozatban az szerepelt, hogy a termékeket héa-adóraktározás alá kell vonni. A raktár üzemeltetője másnap felvette azokat a raktárnyilvántartásba annak ellenére, hogy az árukat fizikailag nem helyezték a raktárba, mivel azokat csak virtuálisan, azaz az említett nyilvántartásba való bejegyzéssel vették fel a raktárba. A termékeket azonnal kivonták az adóraktározási eljárás hatálya alól, és az Equoland fordított adózással fizette meg a héát. Az olasz vámhatóság – mivel a szóban forgó árukat fizikailag nem vitték be a raktárba – úgy ítélte meg, hogy nem tartották tiszteletben a behozatali héa megfizetésének elhalasztásához szükséges feltételeket. E hatóság következtetésképpen úgy ítélte meg, hogy az adóalany nem fizette meg az állítólagosan a behozatal időpontjában fizetendő adót, és hogy a fordított adózás útján történt megfizetés a héa késedelmes megfizetésének minősült.

A kereset alapján a kérdést előterjesztő bíróság többek között azt kérdezte a Bíróságtól, hogy a héasemlegesség elve alapján a 77/388 irányelvvel ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a tagállam akkor is megköveteli a behozatali héa megfizetését, ha azt fordított adózás keretében önszámlázással, illetve az adóalany beszerzési és értékesítési nyilvántartásába való bejegyzéssel már rendezték.

E tekintetben a Bíróság emlékeztetett arra, hogy amikor a tagállamok a 77/388 irányelv 16. cikkének (1) bekezdésében biztosított hatáskörük gyakorlása érdekében olyan intézkedéseket fogadnak el, mint például a behozott termék fizikai adóraktári betárolására vonatkozó kötelezettség, a szankciókra vonatkozó szabályozás hiányában e tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása is (32. pont). A

⁹ Cruz Villalón főtanácsnok indítványa a Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz ügyben (C-280/10, EU:C:2011:592).

tagállam tehát a behozatali héa megfelelő beszedésének biztosítása és az adócsalás megakadályozása érdekében nemzeti jogszabályaiban jogszerűen írhat elő megfelelő szankciókat a behozott termék fizikai adóraktári betárolására vonatkozó kötelezettség elmulasztásának esetére (33. pont).

Ezzel szemben, ami a szankció összege meghatározásának módját illeti, a Bíróság megállapította, hogy annak megkövetelése az adóalanytól, hogy fizesse meg ismételten a behozatali héát, tekintet nélkül a már teljesített fizetésre, ezen adóalany számára lényegében a levonási jogától való megfosztást jelenti. Az ugyanis, hogy egy és ugyanazon ügyletet a héa szempontjából kétszeresen adóztatnak, oly módon, hogy ezen adó levonását csak egy alkalommal teszik lehetővé, ahhoz vezet, hogy a héa továbbra is az adóalanyt terheli (40. pont). Ebben az összefüggésben a Bíróság emlékeztetett arra, hogy figyelemmel a levonási jognak a közös héarendszerben betöltött döntő jelentőségére, a levonási jog megtagadásában álló szankció nem egyeztethető össze a 77/388 irányelvvel abban az esetben, ha nem állapítható meg adócsalás vagy az állami költségvetés sérelme (41. pont). A Bíróság arra is emlékeztetett, hogy a 77/388 irányelvben előírt fordított adózási eljárás önmagában lehetővé teszi a bizonyos típusú ügyletek esetében megállapított adócsalás és adókikerülés elleni küzdelmet (42. pont). Ugyanakkor, amennyiben nincs szó csalásról vagy csalás kísérletéről, a szankció azon része, amely abban áll, hogy a már megfizetett héát újból meg kell fizetni, úgy, hogy e második megfizetés nem jogosít fel a levonásra, nem tekinthető összeegyeztethetőnek a héasemlegesség elvével.

A 2016. július 28-i *Astone* ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614)

Egy 2013-as adóellenőrzés során a Guardia di Finanza (pénzügyőrség, Olaszország) megállapította, hogy egy héaköteles olasz társaság törvényes képviselője nem tudott könyvelést bemutatni. Ugyanezen ellenőrzés azt is megállapította, hogy e társaság számlákat bocsátott ki, de mivel nem nyújtotta be a vonatkozó héabevallást, elkerülte a héa megfizetését. Az említett ellenőrzés megállapítása szerint emellett az érintett a kiállított számlák vonatkozásában nem tett eleget a nyilvántartási kötelezettségnek. A büntetőeljárás során az érintett harmadik vállalkozások által a társasággal szemben kiállított számlákra hivatkozott, amelyeket a héával együtt megfizettek, anélkül azonban, hogy azokat az említett társaság könyvelésébe bejegyezték volna.

Ebben az összefüggésben a szóban forgó büntetőeljárásban eljáró bíróság többek között azt kérdezte a Bíróságtól, hogy a 2006/112 irányelv rendelkezéseivel ellentétesek-e az olyan nemzeti rendelkezések, amelyek – büntetőjogi szempontból is – kizárják, hogy a héalevonás szempontjából figyelembe lehessen venni az adóalany által fizetett olyan számlákat, amelyeket azonban az adóalany nem vett nyilvántartásba. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben emlékeztetett arra, hogy a nemzeti szabályozás a héalevonási jogot alaki követelmények tiszteletben tartásának rendeli alá, többek között az érintett bevallásoknak abban az időpontban való benyújtása vonatkozásában, amikor az adóalany a héa beszámítását érvényesíti, és az érintett számlák előírt nyilvántartásba való bejegyzése tekintetében. E bíróság szerint az adóalany nem volt jogosult az még a megfizetett előzetesen felszámított héa levonására sem, mivel azt nem vették szabályszerűen nyilvántartásba. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben rámutatott arra, hogy az olasz jog előírása szerint a meg nem fizetett adó héabevallás hiányában a fizetendő teljes adót magában foglalja, ugyanakkor a héa

vonatkozásában nem vehető figyelembe a szállítóknak megfizetett héa, amennyiben nem tartották be a jogszabályok által előírt alaki követelményeket.

A Bíróság először azt vizsgálta, hogy a 2006/112 irányelvvel ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, amely kétéves jogvesztő határidőt ír elő az adólevonási jog gyakorlására. Mérlegelve egyrészt az ítélkezési gyakorlatában kialakított azon szabályt, amely szerint a 2006/112 irányelvben előírt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható, másrészt pedig a jogbiztonság elvét, amely kizárja az időbeli korlátozás nélküli adólevonási jogot, a Bíróság emlékeztetett arra, hogy az olyan jogvesztő határidő, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztja az előzetesen felszámított héa levonását, és így elveszíti a levonási jogát, nem minősíthető összeegyeztethetetlennek a 2006/112 irányelvben megállapított rendszerrel, amennyiben egyfelől e határidőt ugyanúgy alkalmazni kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint a közösségi jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenértékűség elve), másfelől pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (34. pont). A Bíróság arra is emlékeztetett, hogy a levonási jog alapvető jellegű a héarendszerben, és arra irányul, hogy valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítsa a tökéletes semlegességet, hogy e jog főszabály szerint nem korlátozható, és a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (44. pont).

II. Az adólevonási jog keletkezése és terjedelme

A levonási jog keletkezését és terjedelmét illetően a Bíróság általában az állandó ítélkezési gyakorlatára hivatkozik, amely szerint a konkrét beszerzési ügyletnek főszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen az előzetesen felszámított héa levonására, és e jog terjedelme megállapítható legyen.¹⁰ A Bíróság ugyanakkor leszögezi, hogy az adóalany akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások költsége ezen adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen szolgáltatások ebben az esetben közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével.¹¹

A 2012. február 16-i Varzim Sol ítélet (C-25/11, EU:C:2012:94)

Póvoa de Varzim (Portugália) állandó zónájában szerencsejátékok működtetésére vonatkozó, 2001. december 14-én kötött koncessziós szerződés alapján a szóban forgó társaság kaszinót üzemeltet. E szerződés alapján a társaság egyszerre folytatott héamentes tevékenységeket a

¹⁰ Lásd többek között: 2000. június 8-i Midland Bank ítélet (C-98/98, EU:C:2000:300, 24. pont), 2001. február 22-i Abbey National ítélet (C-408/98, EU:C:2001:110, 26. pont) és 2007. február 8-i Investrand ítélet (C-435/05, EU:C:2007:87, 23. pont).

¹¹ Lásd többek között: 2000. június 8-i Midland Bank ítélet (C-98/98, EU:C:2000:300, 31. pont) és 2005. május 26-i Kretztechnik ítélet (C-465/03, EU:C:2005:320, 36. pont).

szerencsejáték-ágazatban, héaköteles tevékenységeket a vendéglátó- és szórakoztatóiparban, valamint a héa részleges levonását biztosító tevékenységeket az igazgatási és pénzügyi ágazatban. A héaköteles ágazatokban a megfizetett héa levonását a Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (hozzáadottértékadó-törvénykönyv) 23. cikkének (2) bekezdése alapján a tényleges rendeletetés módszere szerint kellett elvégezni. Az alkalmazandó szabályozás és a koncessziós szerződés értelmében a szóban forgó társaság köteles volt a portugál államnak kezdeti ellenértéket, továbbá a játékágazatból származó bevétel alapján számított éves ellenértéket fizetni. Ezen éves ellenértékből levonhatta a szórakoztatásra és idegenforgalmi promócióra vonatkozó kötelezettségei teljesítésére fordított költségek egy részét. E levonás összege egyszerre függött a ráfordított költségektől és a szerencsejátékból származó bevételtől. Adóhatósági ellenőrzést követően a szóban forgó társaság tekintetében a 2002 és 2004 közötti évekre vonatkozóan pótlólagos adómegállapító határozatokat hoztak. E kiigazítások a vendéglátó- és szórakoztatóipart érintően megfizetett héa levonható összegének kiszámítására alkalmazott módszer vitatásán alapultak. A portugál hatóság úgy vélte, hogy mivel a szórakoztatással és promócióval kapcsolatos költségek ellentételezéseként fizetett éves ellenértékből történő levonás a héatörvény értelmében vett működési támogatásnak minősül, e támogatás nem tartozik a héa hatálya alá, és a vendéglátási és szórakoztatási tevékenységeket vegyes tevékenységekként kell kezelni. Álláspontja szerint az ezen ágazatokban megfizetett héa levonását a levonási hányad alapján kellett elvégezni, amely lehetővé teszi az adómentes és adóköteles tevékenységek figyelembevételét is.

A Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) előtt benyújtott kereset keretében a szóban forgó társaság többek között azt állította, hogy a vitatott érvelés a héalevonás tekintetében torzuláshoz vezetett, ami sérti a 77/388 irányelvet, amint azt a Bíróság a Bizottság kontra Spanyolország¹² és a Bizottság kontra Franciaország¹³ ítéletben értelmezte, ami a kérdést előterjesztő bíróságot arra készítette, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel forduljon a Bírósághoz.

A Bíróság szerint összeegyeztethetetlen ezen irányelvel a tagállam által alkalmazott olyan rendszer, amely szerint a tagállam, amennyiben vegyes adóalanyok számára engedélyezi az említett rendelkezések szerinti adólevonást a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének rendeltetése alapján, kiszámítja a levonható összeget azon ágazatok tekintetében, amelyekben ezen adóalanyok csak adóköteles tevékenységeket végeznek, belefoglalva a nem adóköteles „támogatásokat” a levonási hányad meghatározására szolgáló tört nevezőjébe (43. pont, rendelkező rész).

A Bíróság, miután megállapította, hogy a vegyes adóalanyokat illetően a 77/388 irányelv előírja, hogy a levonási jogot az ezen irányelv 19. cikkének megfelelően meghatározott levonási hányad alapján kell kiszámítani, mindazonáltal pontosította, hogy az említett irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy előírják a levonási jog meghatározásának az ezen albekezdésben felsorolt egyéb módszerei egyikét, azaz többek között az egyes tevékenységi ágazatokra vonatkozó külön levonási hányad megállapítását, illetve a valamely meghatározott tevékenységhez rendelt termékek és szolgáltatások összessége vagy egy része szerinti levonást. A Bíróság azt is leszögezte, hogy a

¹² 2005. október 6-i ítélet (C-204/03, EU:C:2005:588).

¹³ 2005. október 6-i ítélet (C-243/03, EU:C:2005:589).

77/388 irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerint a termékek vagy szolgáltatások árával közvetlenül összefüggő támogatások az előbbiekkal azonos módon adóznak. Ezen irányelv 19. cikkének (1) bekezdése az árral nem közvetlenül összefüggő támogatásokat illetően akként rendelkezik, hogy a tagállamok bevonhatják azokat a levonási hányad nevezőjébe, ha az adóalany egyidejűleg adólevonásra jogosító és adómentes tevékenységeket is végez (39. pont). Tekintettel arra, hogy a szóban forgó adóalany a levonást a 77/388 irányelv 19. cikke értelmében meghatározott levonási hányad módszerétől eltérő módszer, nevezetesen a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének meghatározott tevékenységhez való felhasználásán alapuló módszer alapján engedélyezték (40. pont), azonban mivel a vendéglátó- és szórakoztatóiparban gyakorolt tevékenységei héakötelesek voltak, a tényleges rendeltetés módszere szerinti levonáshoz való jog a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összegére vonatkozott (41. pont). Mivel ugyanis az adóalany engedélyezték a tényleges rendeltetés módszere szerinti levonást, a 77/388 irányelv 19. cikkének rendelkezései nem voltak alkalmazhatók, és ezért – ezen irányelvből következően – azok az adólevonási jogot nem korlátozhatták az említett szektorokra (42. pont).

Végül azon „közvetlen és azonnali” kapcsolat jellege vonatkozásában, amelynek a beszerzési ügylet és az értékesítési ügylet között kell fennállnia, a Bíróság megállapította, hogy hiábavaló lenne e tekintetben pontosabb megfogalmazás kidolgozását megkísérelni. A kereskedelmi és szakmai ügyletek különbözőségére tekintettel ugyanis lehetetlen pontosabban megállapítani az összes elképzelhető esetben azt a kapcsolatot, amelynek a beszerzési ügylet és az értékesítési ügylet között az előzetesen felszámított héa levonhatóságához fenn kell állnia.

A 2012. március 22-i Klub ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163)

Ez az ügy, amint az a jelen adatlapnak „A semlegesség elve” című I. részében szerepel, a lakásszerzést terhelő héa levonásához való jog érvényesítésének megtagadását érinti (2. pont).

E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy az adóalany e minőségében jár el, amikor azt a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében vett gazdasági tevékenysége érdekében teszi. Ha ez az eset áll fenn, a teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vont eszközt terhelő héa teljes mértékben és azonnal levonható, még akkor is, ha ezt az eszközt nem azonnal használja fel a gazdasági tevékenység céljára (45. pont). A már megszerzett levonási jog csalárd vagy visszaélésszerű körülmények hiányában fennmarad. Így érvényesül a levonáshoz való jog akkor is, amikor az adóalany a levonásra jogosító terméket vagy szolgáltatást tőle kívül álló okok miatt nem tudta az adóköteles ügyleteinek keretében felhasználni, mivel ilyen esetben nem áll fenn a levont összegek visszatérítését igazoló csalás vagy visszaélés kockázata (47. pont).

Ekképpen a Bíróság úgy határozott, hogy az adóalany, aki e minőségében megszerzett valamely tárgyi eszközt, és azt a vállalkozás vagyonának körébe vonta, jogosult az ezen eszköz megszerzését terhelő héa abban az adómegállapítási időszakban történő levonására, amelyben az adó esedékessé vált, függetlenül attól, hogy az említett eszközt nem használják rögtön gazdasági tevékenységhez (52. pont).

A 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373)

Az első egyesített ügyben a szállító a két magyar társaság között létrejött, feldolgozatlan akácrönkök értékesítésére vonatkozó szerződés keretében tizenhat számlát állított ki a vevő nevére. Hat számlához tartozott szállítólevél. Miután a szállító adóbevallásában a tizenhat számla mindegyikét feltüntette, azt állította, hogy a szóban forgó értékesítésekre sor került. A vonatkozó héát e szállító megfizette, és az ennek megfelelő összegeket a vevő levonásba helyezte. Ugyanakkor a szállító által teljesített beszerzések és szállítások ellenőrzése során az adóhatóság arra a megállapításra jutott, hogy e társaság nem rendelkezett árukészlettel, és az ezen ügyben érintett évben általa beszerzett mennyiség nem volt elegendő a vevő részére kiszámlázott szállítások teljesítéséhez. Következésképpen az adóhatóság határozatában megállapította a vevő adótartozását, és késedelmi pótlékkal terhelt bírságot szabott ki vele szemben, mivel úgy ítélte meg, hogy ez utóbbi nem volt jogosult az előzetesen felszámított héa levonására, mivel a számlákat nem lehet hitelesnek tekinteni.

A vevőnek az említett határozattal szembeni kifogását az adóhatóság többek között azzal az indokkal utasította el, hogy a szállító nem nyújtott be semmilyen, a vonatkozó ügyletekre vonatkozó igazoló iratot, és a vevő nem tett az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Magyar Közlöny 1992/128. szám) 44. §-ának (5) bekezdése értelmében előírt óvintézkedést, mivel nem ellenőrizte a szállító adóalanyi minőségét és eszközeit.

A Baranya Megyei Bíróság (Magyarország), amelyhez a vevő az adótartozás, a bírság és a késedelmi pótlék törlése iránti kérelmet nyújtott be, azt kívánta megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkével, 168. cikkének a) pontjával, 178. cikkének a) pontjával, 178. cikkének a) pontjával, 220. cikkének 1. pontjával és 226. cikkével ellentétes-e az a nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalanytól, hogy a héa összegéből levonja a számára teljesített szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett adó összegét, azzal az indokkal, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója vagy annak valamely alvállalkozója szabálytalanságot követett el, anélkül hogy ezen adóhatóság bizonyítaná azt, hogy az érintett adóalany tudott, vagy neki tudnia kellett volna az említett szabálytalan magatartásról, vagy hogy maga is részt vett abban.

A Bíróság mindenekelőtt arra emlékeztetett, hogy az irányelv által rögzített adólevonási jog, amely a héa mechanizmusának szerves részét képezi, főszabály szerint nem korlátozható. Az a kérdés, hogy vajon az érintett termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó korábbi vagy későbbi ügyleteket terhelő héát befizették-e, vagy sem, az államkincstárba, nem befolyásolja az adóalany előzetesen megfizetett héa levonásához való jogát (sajtóközlemény). Mindazonáltal a tagállamok megtagadhatják az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. Ez az eset áll fenn különösen akkor, ha az adóalany, aki részére a levonási jog alapjául szolgáló termékeket vagy szolgáltatásokat értékesítették, illetve nyújtották, tudta, vagy neki tudnia kellett volna, hogy ezen ügylet az eladó vagy más, korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalás részét képezi. A Bíróság megállapítja, hogy az adóhatóság feladata annak bizonyítása, hogy az adóalany tudott vagy tudnia kellett volna ilyen csalásról (sajtóközlemény).

A második egyesített ügyben egy természetes személy vállalkozási szerződés alapján különböző építési munkák elvégzésére vállalt kötelezettséget, többek között alvállalkozók igénybevételeivel (24. pont). A szerződés teljesítését követően az adóellenőrzések feltárták, hogy sem az említett

természetes személy, sem alvállalkozója vagy ez utóbbi alvállalkozója nem rendelkezett a kiszámlázott munkák elvégzéséhez szükséges munkaerővel és anyagi eszközökkel. Következésképpen az adóhatóság úgy vélte, hogy a természetes személy által kiállított számlák nem valós gazdasági ügyletet tükröznek, következésképpen fiktívek. A szóban forgó személy nem tette meg a jelen ügyben alkalmazandó jogszabályok szerint szükséges óvintézkedéseket sem. E körülmények között az adóhatóság úgy határozott, hogy megtagadja a természetes személy által viselt előzetesen felszámított héa levonását, tekintettel arra, hogy a szóban forgó ügyleteket gyanúsaknak kell tekinteni (27. pont) olyan számlák miatt, amelyek nem tekinthetők úgy, mint amelyek igazolják azon gazdasági ügylet valóságát, amelyre vonatkoznak, és így vele szemben a héa jogcímén adótartozást állapított meg, bírsággal és késedelmi pótlékkal együtt (29. pont).

Az említett határozat hatályon kívül helyezése iránt a természetes személy által benyújtott kereset tárgyában eljáró Jász-Nagykún-Szolnok Megyei Bíróság (Magyarország) arra kereste a választ, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkével, 168. cikkének a) pontjával és 273. cikkével ellentétes-e az a nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalanytól, hogy a héa összegéből levonja a számára teljesített szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett adó összegét, azzal az indokkal, hogy az adóalany nem bizonyosodott meg arról, hogy az azon termékekhez kapcsolódó számlák kibocsátója, amelyek címén érvényesíteni kívánják a levonási jogot (az ítélet 51. pontja), adóalanynak minősült-e, és szabályosan járt-e el (sajtóközlemény).

A Bíróság állást foglalt az adóalany azon kötelezettségéről, hogy meg kell győződnie kereskedelmi partnerének szabályszerű magatartásáról. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló jelek állnak fenn, annak alapján a körültekintő gazdasági szereplő az ügy körülményeitől függően szükségét láthatja annak, hogy a másik gazdasági szereplőről információkat szerezzen be annak érdekében, hogy megbizonyosodjon annak megbízhatóságáról. Az adóhatóság azonban nem követelheti meg általános jelleggel, hogy a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalany vizsgálja meg, hogy az előtte eljáró gazdasági szereplők szintjén nem történt-e szabálytalanság, illetve csalás (a sajtóközlemény).

Az ugyanis az adóhatóság feladata, hogy elvégezze a szükséges ellenőrzéseket az adóalanyoknál a héával kapcsolatos szabálytalanságok és csalások felderítése érdekében, valamint az, hogy az ezeket elkövető adóalanyokkal szemben szankciót alkalmazzon. Következésképpen e hatóságok nem ruházhatják át saját, adóalanyok ellenőrzésére irányuló feladataikat, és nem tagadhatják meg ez utóbbiak számára a levonási jog gyakorlását e feladatok teljesítésének elmulasztása miatt (sajtóközlemény).

E körülmények között a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a 2006/112 irányelvvel ellentétes a magyar adóhatóság azon gyakorlata, amely megtagadja az adóalanytól a megfizetett héa levonását a levonás iránti kérelem alapjául szolgáló számla kibocsátója által elkövetett szabálytalanságok miatt, annak bizonyítása nélkül, hogy az adóalany tudott vagy tudnia kellett volna a szolgáltatásláncban korábban elkövetett csalásról. Ugyanígy az említett irányelvvel ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amelynek értelmében az adóhatóság azzal az indokkal tagadja meg az adólevonási jogot, hogy az az adóalany, aki nem szembesült szabálytalanságra vagy csalásra utaló valószínűsítő körülményekkel, nem győződött meg arról, hogy kereskedelmi partnere tiszteletben tartotta-e többek között a héa területén fennálló jogi kötelezettségeit, vagy hogy az adóalany a számla mellett nem rendelkezik egyéb olyan dokumentumokkal, amelyek bizonyítják kereskedelmi partnere magatartásának szabályszerűségét (sajtóközlemény).

A 2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557)

Ebben az ügyben egy Portugáliában bejegyzett holdingtársaság technikai adminisztratív és menedzsmentszolgáltatásokat nyújt azoknak a társaságoknak, amelyek tőkéjében részesedéssel rendelkezett. Ezen ügyletek keretében e társaság a héaszabályozás hatálya alatt bizonyos szolgáltatásokat vett igénybe tanácsadóktól, amelyeket leányvállalatainak ugyanazon áron számlázott tovább, amelyen ő ezeket beszerezte, azonban a héával növelt összeggel. Az adóév során a holdingtársaság az áthárított héából levonta az általa viselt teljes héát, úgy tekintve, hogy az adózott ügyletek objektíven a megfelelő beszerzett szolgáltatások felhasználásához voltak rendelkezők.

A holdingtársasággal az adóhatóság adómegállapító határozatot közölt, amely megállapította az előzetesen megfizetett héa százalékos arányát, mivel e hatóság egy ellenőrzést követően megállapította, hogy az említett társaság nem vonhatta le teljes egészében az igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított héát, hanem az arányos levonási módszert kellett alkalmaznia. A társaság az említett határozattal szemben keresetet indított az elsőfokú bíróság, a Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (liszaboni közigazgatási és adóügyi bíróság, Portugália) előtt, amely elutasította a keresetet.

A kérdést előterjesztő bíróság, amelyhez az első fokon hozott határozat hatályon kívül helyezése iránt nyújtottak be keresetet, a Tribunal Central Administrativo Sul (déli központi közigazgatási bíróság, Portugália) ebben az összefüggésben azt kérdezte a Bíróságtól, hogy a 77/388 irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az olyan holdingtársaság, amely a leányvállalatok tőkéjében való teljes vagy részleges részesedés fenntartásából álló fő tevékenysége mellett termékeket és szolgáltatásokat szerez be, amelyeket ezt követően az említett társaságoknak továbbszámláz, jogosult az említett irányelv 17. cikkének (2) bekezdése alkalmazásával levonni az előzetesen megfizetett héa teljes összegét, vagy az adóhatóság kötelezheti őt arra, hogy a héának csak azon részét vonja le, amely arányos az adóköteles ügyletek összegével, ugyanezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének megfelelően.

Először is a Bíróság emlékeztetett arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlata szerint az a holdingtársaság, amelynek egyetlen célja a más vállalkozásokban való részesedésszerzés az e vállalkozások irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétel nélkül, az őt részvényesi vagy tagi minőségében megillető jogoktól függetlenül nem minősül adóalanynak, és nem jogosult adólevonásra. Márpedig valamely holdingnak azon társaságok irányításában való részvétele, amelyekben részesedést szerzett, a 77/388 irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek minősül, mivel héaköteles ügyletek lebonyolításával jár (34. pont).

Ezt követően az állandó ítélkezési gyakorlathoz hasonlóan a Bíróság hangsúlyozta, hogy az adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (35. pont). Ugyanakkor e levonási jog megköveteli, hogy az előzetesen teljesített ügyletek közvetlen és azonnali kapcsolatban álljanak a levonásra jogosító értékesítési ügyletekkel (36. pont), vagy amennyiben a szóban forgó szolgáltatások költségei az utóbbiak általános költségeinek részét képezik, hogy e költségek önmagukban az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árának alkotóelemei legyenek (37. pont).

E tekintetben a Bíróság három esetet azonosított, nevezetesen először is azt, amikor az előzetesen igénybe vett szolgáltatásokat úgy kell tekinteni, hogy azok teljes egészükben közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adólevonásra jogosító gazdasági ügyletekkel, másodszor azt, amikor az említett szolgáltatásokat egyidejűleg adólevonásra jogosító és adólevonásra nem jogosító ügyletek megvalósítására használják fel, harmadszor pedig azt, amikor a szolgáltatásokat egyszerre használják gazdasági tevékenységekhez és nem gazdasági tevékenységekhez. Az első esetben az érintett adóalany jogosult a beszerzést terhelő hēa teljes összegének levonására. E levonási jog nem korlátozható pusztán azzal az indokkal, hogy a nemzeti szabályozás az említett társaságok bejegyzett vagy általános tevékenysége okán az adóköteles tevékenységeket a főtevékenységükhöz képest járulékosnak minősíti. A második esetben az adólevonás csak a hēának az adólevonásra jogosító ügyletekkel arányos része tekintetében engedélyezhető, és a tagállamok jogosultak az adólevonási jog meghatározásának egyik módját előírni. A harmadik esetben a 77/388 irányelv nem alkalmazandó, és a levonási és megosztási módszereket a tagállamok határozzák meg, amelyeknek e hatáskör gyakorlása során figyelembe kell venniük a 77/388 irányelv célját és szerkezetét. E tekintetben szintén olyan számítási módot kell előírniuk, amely objektíven tükrözi az előzetesen felmerült költségeknek e két tevékenységre eső tényleges arányát (45–47. pont). Végül a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a holdingtársaságnak az előzetesen felszámított hēa levonásához való jogának terjedelmét az érintett holdingtársaság tevékenységének megfelelő eset vagy esetek függvényében kell megállapítani.

A 2013. február 21-i Becker ítélet (C-104/12, EU:C:2013:99)

Egy egyéni vállalkozóval szemben, aki egy német korlátolt felelősségű társaság többségi tagja volt, amelynek tevékenysége héaköteles építési munkálatok ellenszolgáltatás fejében való vállalásából állt, büntetőeljárás indult e társaság többségi tagjaként és ügyvezetőjeként. A vállalkozó és a társaság konszolidált vállalatcsoportot alkotott. Ennek megfelelően kettejüket egyetlen adóalanynak tekintették. A konszolidált vállalatcsoport „anyavállalataként” a vállalkozót terheltek az egyéni vállalkozásából és a társaságból álló vállalatcsoport adójogi kötelezettségei. Egy, a társaság részére odaítélt építési beruházásra irányuló szerződés teljesítése keretében felmerült korrupció gyanúja alapján az illetékes ügyészség bűnügyi nyomozást indított a vállalkozóval szemben, amelynek során a vállalkozót ügyvéd képviselte. A szóban forgó ügyvéd tiszteletdíjával kapcsolatos megállapodás feltételei szerint a vállalkozó – terheltként –, valamint a társaság voltak az ügyvéd ügyfelei. Az ügyvédi munkadíjról szóló számlákat a társaságnak címezték. A vállalkozó mint a társaság anyavállalata a vitatott adózási időszak során levonta az említett számlákon felszámított héát.

A vállalkozóval szemben a Finanzamt Köln-Nord (Észak-kölni adóhatóság, Németország) a szóban forgó héát le nem vonhatónak minősítő adómegállapító határozatot hozott. Miután a Finanzamt Köln-Nord (Észak-kölni adóhatóság) elutasította panaszát, a vállalkozó az utólagos adómegállapításról szóló határozat vitatása céljából az illetékes elsőfokú bírósághoz, a Finanzgericht Kölnhöz (kölni pénzügyi bíróság, Németország) fordult, amely helyt adott a keresetének.

A Finanzamt Köln-Nord (Észak-kölni adóhatóság) által benyújtott felülvizsgálati kérelem alapján eljáró, kérdést előterjesztő bíróság, a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország), kétségeit fejezi ki a beszerzési ügyletek és az értékesítési ügyletek közötti, a

Bíróság ítélkezési gyakorlata által a levonási jog gyakorlásához megkövetelt közvetlen kapcsolat megállapítását illetően, és egyrészt arra vár választ, hogy e kapcsolat fennállása a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja értelmében függ-e az igénybe vett szolgáltatás objektív tartalmától vagy az igénybevételének okától, és másrészt azt kérdezi, hogy abban az esetben, ha meghatározó a szolgáltatás igénybevételének oka, az olyan adóalany, aki az egyik munkavállalójával együttesen rendel meg valamely szolgáltatást, teljes vagy csak arányos levonási joggal rendelkezik-e.

A Bíróság a közvetlen és azonnali kapcsolat fennállásának követelményére vonatkozó korábbi ítélkezési gyakorlatára hivatkozva többek között megállapította, hogy az említett kritérium alkalmazása megköveteli az összes olyan körülmény figyelembevételét, amelyek között a szóban forgó ügyleteket lebonyolították, és csak azon ügyletek figyelembevételét, amelyek objektíve kapcsolódnak az adóalany adóköteles tevékenységéhez (22. pont). Ugyanis a közös héarendszer által kitűzött célnak – amely a jogbiztonság garantálásában és a héa alkalmazásával kapcsolatos intézkedések elősegítésében áll – legjobban azon kötelezettség felel meg, hogy csak a szóban forgó ügylet objektív tartalmát vegyék figyelembe (23. pont). Szintén az objektív tartalmukra tekintettel kell megállapítani, hogy fennáll-e közvetlen és azonnali kapcsolat a felhasznált termékek vagy igénybevett szolgáltatások és a később teljesített adóköteles ügylet vagy kivételesen a korábban teljesített adóköteles ügylet között (24. pont). A Bíróság leszögezte, hogy az a körülmény, hogy a szolgáltatásnyújtás és az adóköteles gazdasági tevékenység egésze közötti közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását e szolgáltatásnyújtás objektív tartalmára tekintettel kell végezni, nem zárja ki azt, hogy a szóban forgó ügylet kizárólagos okát is figyelembe lehessen venni, mivel ez utóbbit az objektív tartalom meghatározása egyik kritériumának kell tekinteni. Amennyiben egyértelmű, hogy valamely ügyletet nem az adóalany adóköteles tevékenységei céljából valósítottak meg, ezen ügyletet nem lehet úgy tekinteni, hogy az a Bíróság ítélkezési gyakorlatának értelmében véve közvetlen és azonnali kapcsolatban van e tevékenységekkel, még ha ezen ügylet az objektív tartalmára tekintettel héaköteles is (29. pont).

A jelen ügyben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy objektív tartalmukra tekintettel az ügyvédi szolgáltatásokkal kapcsolatos költségeket nem lehet úgy tekinteni, hogy azok a társaság adóköteles tevékenységeinek összességére tekintettel merültek fel, mivel – amint az a kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatásából kitűnik – az ügyvédi szolgáltatások közvetlenül és azonnal a terhelt magánérdekeinek védelmére irányultak, akit a személyes magatartása miatt vontak eljárás alá, és az eljárás kizárólag személyesen a terhelttel szemben volt folyamatban, nem pedig a társasággal szemben, pedig jogilag lehetséges lett volna ez utóbbival szemben is eljárást indítani (30. pont).

A Bíróság hozzátette, hogy az a körülmény, hogy a nemzeti polgári jog egy olyan vállalkozástól, mint amelyről az alapügyben szó van, megköveteli, hogy egy büntetőeljáráshoz viselje a szerve érdekeinek a védelméhez kapcsolódó költségeket, irreleváns a közös héarendszerre vonatkozó rendelkezések értelmezése és alkalmazása szempontjából. Az e rendszerrel bevezetett objektív héarendszerre tekintettel ugyanis csak a nyújtott szolgáltatások és az adóalany adóköteles gazdasági tevékenysége közötti objektív viszony a meghatározó (32. pont). Következésképpen azon ügyvédi szolgáltatások, amelyeknek a célja az azon természetes személyek elleni büntetőjogi szankció elkerülése, akik egy adóköteles vállalkozás ügyvezetői, nem jogosítják fel e vállalkozást a nyújtott szolgáltatások után előzetesen felszámított héa levonására.

A 2013. július 18-i PPG Holdings ítélet (C-26/12, EU:C:2013:526)

Ebben az ügyben az adóalany a nemzeti nyugdíjszabályozás alapján jogi és adózási szempontból elkülönült jogalany formájában nyugdíjalapot hozott létre a jelenlegi és korábbi munkavállalói nyugdíjhoz való jogának biztosítása érdekében. Az adóalany leányvállalata a szolgáltatókkal a nyugdíjakkal kapcsolatos adminisztrációra és a nyugdíjalap vagyonának kezelésére vonatkozó szerződéseket kötött, amelyek költségeit ez utóbbi anélkül fizette meg, hogy azokat a nyugdíjalapra áthárították volna. Az adóalany előzetesen felszámított adóként levonta az adott időszakban felmerült, szóban forgó költségeket terhelő héát.

Az adóalany ezt követően ugyanezen időszakra vonatkozóan a héa utólagos megállapításáról szóló határozatot kapott. Panaszának az Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (az északi adóhatóság groningeni hivatalának ellenőre, Hollandia) előtti sikertelenségét követően az adóalany az említett adóellenőr határozatának vitatása iránti keresetet nyújtott be a Rechtbank Leeuwardenhez (leeuwardeni bíróság, Hollandia), amely elutasította e keresetet.

A kérdést előterjesztő bíróság, amely előtt az elsőfokú határozattal szemben fellebbezést nyújtottak be, a Gerechtshof te Leeuwarden (leeuwardeni fellebbviteli bíróság, Hollandia) arra keresi a választ, hogy a 77/388 irányelv 17. cikke lehetővé teszi-e az önálló nyugdíjalapot létrehozó adóalany számára, hogy levonja az általa az említett alap működésének és ügyvitelének biztosítása érdekében nyújtott szolgáltatások után megfizetett adót.

A Bíróság, miután emlékeztetett az előzetesen felszámított héa adóalany javára történő levonására vonatkozó, az ítélezési gyakorlatában megállapított feltételekre, a közvetlen és azonnali kapcsolat fennállásának meghatározásával kapcsolatban kimondta, hogy az ilyen kapcsolat fennállásának előfeltétele, hogy az igénybe vett szolgáltatások költségét beépítsék az egyes értékesítési ügyletek, illetve az adóalany által gazdasági tevékenysége keretében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába (23. pont).

Annak ellenőrzése érdekében, hogy azon körülmény ellenére, hogy az adóalany által létrehozott alap az előbbtől jogilag elkülönült jogalanynak minősül, az említett kapcsolat fennállása kitűnt-e az alapügyben szóban forgó ügyletek összes körülményéből, a Bíróság mindenekelőtt megállapította, hogy az adóalany a szóban forgó szolgáltatásokat annak érdekében vette igénybe, hogy biztosítsa munkavállalói nyugdíjának adminisztrációját és ügyvitelét és az említett nyugdíjak biztosítására létrehozott nyugdíjalap vagyonának kezelését. Az alap létrehozásával az adóalany annak a törvényi kötelezettségnek tett eleget, amely őt foglalkoztatóként terhelte, és mivel az adóalany által ennek keretében igénybe vett szolgáltatások költségei az általános költségei részét képezték, ezek a költségek önmagukban az adóalany által előállított termékek árának alkotóelemeit képezték (25. pont).

A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy az előzetesen igénybe vett szolgáltatások kizárólagos oka az adóalany adóköteles tevékenységeiben rejlik, és hogy fennáll a közvetlen és azonnali kapcsolat (26. pont). Ebben az összefüggésben a Bíróság megállapította, hogy az előzetesen megfizetett adó levonásához való jog hiányában az adóalany azon jogalkotói döntés miatt, hogy a nyugdíjakat a foglalkoztató és a nyugdíjalap jogi elkülönítése révén kell megóvni, nemcsak az adólevonási rendszer alkalmazásából eredő adóelőnytől esne el, hanem még a héasemlegességet sem lehetne biztosítani.

Következésképpen a Bíróság úgy határozott, hogy az az adóalany, amely a jelenlegi és korábbi munkavállalói nyugdíjjogosultságának a biztosítása érdekében jogi és adózási szempontból elkülönült jogalany formájában nyugdíjalapot hozott létre, jogosult az ezen alap kezelésével és működésével kapcsolatos szolgáltatások után általa fizetett héa levonására, feltéve hogy a közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását a szóban forgó ügyletek összes körülménye alátámasztja (a rendelkező rész).

A 2014. február 6-i Fatorie ítélet (C-424/12, EU:C:2014:50)

Két adóalany keretszerződést kötött, amelynek tárgya sertéstartásra szolgáló épületek építése és összeszerelése, valamint sertéstenyésztő üzem felújítása volt. E szerződés keretében a szóban forgó szolgáltatás nyújtója fordított adózási eljárás keretében több számlát állított előlegek megfizetéséről. Ezt követően a szolgáltató a héa általános szabályai alkalmazásával számlát bocsátott ki, amely tartalmazta az elvégzett munkák összértékét, beleértve a héát is. A szolgáltatások igénybevevője megfizette a feltüntetett héát a szolgáltató részére. A szolgáltató ezt követően csődbe ment, és nem tudta megfizetni a héát az adóhatóságnak.

Az adóhatóság határozatban helyt adott szolgáltatás igénybevevője arra irányuló kérelmének, hogy az utóbbi számlán feltüntetett héát térítsék vissza. Ennek keretében a román adóhatóság egy második adóellenőrzést követően megállapította, hogy nem tartották be a fordított adózási rendszert szabályozó egyszerűsítési intézkedéseket. A szolgáltatás igénybevevőjével szemben következtetésképpen az említett számlához kapcsolódó héa késedelmi pótlékkal növelt összegének megfizetésére felszólító adómegállapító határozatot bocsátottak ki. Miután a Tribunalul Bihor (Bihar megyei törvényszék, Románia) elutasította az adómegállapító határozat hatályon kívül helyezése iránti keresetet mint megalapozatlant, és elutasították a Tribunalul Bihor (Bihar megyei törvényszék) ítéletének hatályon kívül helyezésére irányuló fellebbezést mint megalapozatlant, valamint a felülvizsgálat iránti kérelmet mint elfogadhatatlant, a szolgáltatás igénybevevője a Curtea de Appel Oradeához (aradi ítélőtábla) fordult fellebbezéssel az utóbbi ítélettel szemben.

A Curtea de Appel Oradea (aradi ítélőtábla) mint kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy fordított adózási eljárás alá eső ügylet keretében ellentétes-e a 2006/112 irányelvvel és az adósemelegesség elvével, ha a szolgáltatás igénybevevőjét megfosztják levonási jogától azon héa tekintetében, amelyet egy hibásan kiállított számla alapján jogalap nélkül fizetett meg a szolgáltatásnyújtó részére, ideértve azt az esetet, ha e hiba kijavítása lehetetlen, mivel a kérdéses szolgáltatásnyújtó felszámolás alá került.

A Bíróság emlékeztetett arra, hogy azon adóalanynak, aki valamely szolgáltatás igénybevevőjeként az e szolgáltatáshoz kapcsolódó héa megfizetésére kötelezett, nem kell a 2006/112 irányelv formai követelményei szerint kiállított számlával rendelkeznie ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, és kizárólag az érintett tagállam által a számára a 2006/112 irányelv 178. cikke f) pontjában meghagyott lehetőség keretein belül meghatározott formai követelményeknek kell eleget tennie (33. pont). Az érintett tagállam által ekképpen meghatározott formai követelmények terjedelme, amely követelményeket az adóalanynak be kell tartania ahhoz, hogy héalevonási jogát gyakorolhassa, nem mehet túl azon a mértéken, amely a fordított adózási eljárás helyes alkalmazásának és a héa beszedésének biztosításához mindenképp szükséges (34. pont).

A Bíróság a jelen ügyben megállapította, hogy a szóban forgó számla – a szóban forgó nemzeti jogszabályok követelményeivel ellentétben – nem tartalmazta a „fordított adózás” megjegyzést, és hogy a szolgáltatás igénybevevője nem tette meg az említett jogszabály szerint az e hiány rendezéséhez szükséges intézkedéseket. Továbbá a szolgáltatás igénybevevője tévesen fizette meg a számlán hibásan szerepeltetett héát a szolgáltató részére, jöllehet a fent hivatkozott eljárás alapján a szolgáltatás igénybevevőjeként a 2006/112 irányelvnek megfelelően neki kellett volna megfizetnie a héát az adóhatóság felé. Így, túl azon, hogy a vitatott számla nem felelt meg a nemzeti jogszabályokban előírt alaki követelményeknek, a fordított adózási eljárás egyik érdemi követelményét szintén nem tartották be (37. pont).

A Bíróság szerint ez a helyzet annak kockázatát vonja maga után, hogy az érintett tagállam adóbevételektől esik el (38. pont). Egyébiránt, mivel a szolgáltatás igénybevevője nem volt köteles a héa szolgáltató részére történő megfizetésére, és mivel ezen adó megfizetésével nem tartották tiszteletben a fordított adózási eljárás egyik érdemi követelményét, a szolgáltatás igénybevevője nem élhetett levonási jogával e héa tekintetében (40. pont). Így a Bíróság úgy határozott, hogy ebben az ügyben a levonási jog megtagadása nem volt ellentétes az uniós joggal (a rendelkező rész 1. pontja).

A 2018. június 27-i SGI és Valériane ítélet (C-459/17 és C-460/17, EU:C:2018:501)

Ebben az ügyben a francia jog alá tartozó, réunioni (Franciaország) székhellyel rendelkező társaságok egy nemzeti rendelkezésben előírt adócsökkentésre jogosító beruházások megvalósítására irányuló tevékenységet folytattak. A francia adóhatóság vitatta e két adóalanynak a tárgyi eszközök beszerzéseire vonatkozó számláikon szereplő héa levonásához való jogosultságát, többek között azzal az indokkal, hogy e számlák mögött nem volt tényleges teljesítés. A társaságok külön-külön adómegállapító határozatot kaptak különböző időszakok tekintetében.

A cour administrative d'appel de Bordeaux-nak (bordeaux-i közigazgatási fellebviteli bíróság, Franciaország) a – héamegállapító határozatok vitatása tárgyában hozott – elsőfokú határozatot megerősítő ítéletét követően a társaságok a Conseil d'État-hoz (államtanács, Franciaország) fordultak felülvizsgálati kérelemmel.

A Conseil d'État (államtanács, Franciaország) mint kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a 77/388 irányelv 17. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a számla adóalany címetzettjétől az e számlán feltüntetett héa levonásához való jog megtagadásához elegendő, ha a hatóság bizonyítja, hogy azon ügyletek, amelyekre e számla vonatkozik, ténylegesen nem kerültek teljesítésre, vagy szükséges, hogy e hatóság bizonyítsa ezen adóalany jóhiszeműségének hiányát.

A Bíróság először is megállapította, hogy a levonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetésének kötelezettsége keletkezik, és a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesült (34. pont). A levonási jog tehát az érintett termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítéséhez kötődik (35. pont). E tekintetben a levonási jog gyakorlása nem terjed ki az olyan adóra, amely kizárólag azért fizetendő, mert feltüntetésre került egy számlán (37. pont). A héalevonást kérő adóalany jó- vagy rosszhiszeműsége nem releváns annak megítélése szempontjából, hogy a 77/388 irányelv értelmében teljesül-e a

termékértékesítés. Ugyanis a „termékértékesítés” fogalma objektív jellegű, és az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül értelmezendő, anélkül hogy az adóhatóság köteles lenne vizsgálatot indítani az adóalany szándékának megállapítása iránt, vagy hogy figyelembe kellene vennie az ugyanazon értékesítési láncban részt vevő, ezen adóalanytól eltérő gazdasági szereplő szándékát (38. pont).

Ekképpen a Bíróság kimondta, hogy a számla adóalany címzettjétől az e számlán feltüntetett héa levonásához való jog megtagadásához elegendő, ha a hatóság bizonyítja, hogy azon ügyletek, amelyekre e számla vonatkozik, ténylegesen nem kerültek teljesítésre (az ítélet rendelkező része)

A 2018. július 5-i *Marle Participations* ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537)

Egy holdingtársaság, amelynek tevékenységi köre a csoport több olyan leányvállalatában fennálló részesedések kezelésében állt, amelyeknek egy ingatlant adott bérbe, egy szerkezetátalakítási művelet keretében értékpapírokat ruházott át és szerzett meg. Az ezen átszervezési ügyletekhez kapcsolódó költségeket terhelő héát teljes egészében levonták. E levonást az adóhatóság azzal az indokkal vitatta, hogy azoknak a kiadásoknak, amelyek címén a társaság héalevonást kért, a levonási jog hatályán kívül eső tőkeműveletek képezték az alapját. A társasággal szemben tehát utólagosan héát állapítottak meg, amelyet az elsőfokú és a másodfokú bíróság előtt sikertelenül támadott meg.

A Conseil d'État (államtanács, Franciaország) mint kérdést előterjesztő bíróság arra várt választ, hogy valamely ingatlannak a holdingtársaság által a leányvállalata részére való bérbeadása az utóbbi irányításában való olyan részvételnek minősül-e, amely a társaság által az e leányvállalataiban való részesedésszerzés érdekében viselt kiadások után történő héalevonásra jogosító gazdasági tevékenységet képez a 77/388 irányelv értelmében, és amennyiben igen, milyen feltételekkel.

A Bíróság mindenekelőtt arra emlékeztetett a holdingtársaság adólevonási jogát illetően, hogy ha a részesedést a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétel kíséri, az a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységnek minősül, amennyiben az ezen irányelv 2. cikke értelmében héaköteles ügyletek lebonyolításával jár (29. és 30. pont). Szintén megjegyezte, hogy a holdingtársaságnak a leányvállalatai irányításában való részvételét jelző tevékenységei – ítélezési gyakorlatában szereplő – példáinak felsorolása nem kimerítő jellegű (31. pont).

A Bíróság, miután megállapította, hogy a holdingtársaság által a jelen ügyben a leányvállalatoknak nyújtott azon szolgáltatások, amelyek tekintetében a részesedéseik megszerzése érdekében költségeket vállalt, azon ingatlan bérbeadására vonatkoznak, amelyet egy operatív leányvállalat új termelőhelyként használ, és miután emlékeztetett a tagállamoknak a haszonbérbeadási és a bérbeadási tevékenység megadóztatásával kapcsolatban hagyott mozgástérre, megállapította, hogy egy ingatlannak valamely holdingtársaság által a leányvállalata részére való bérbeadása az utóbbi irányításában való részvételt képez, amelyet a társaság által az e leányvállalat részesedéseinek megszerzésével kapcsolatban viselt költségeket terhelő héa levonásához való jogot megnyitó gazdasági tevékenységnek kell tekinteni, azzal a feltétellel, hogy e szolgáltatásnyújtás állandó jellegű, ellenérték fejében teljesítik és adóköteles – ami magában foglalja azt, hogy ez a bérbeadás ne legyen adómentes –, továbbá közvetlen kapcsolat álljon fenn

a szolgáltató által nyújtott szolgáltatás és az igénybevevőtől kapott ellenszolgáltatás között (35. pont).

Ami közelebbről a levonási jog terjedelmét illeti, a Bíróság emlékeztetett arra, hogy a leányvállalataiban részesedést szerző és ez alapján gazdasági tevékenységet végző holdingtársaság által viselt, az e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez kötődő költségeket az általános költségeihez kapcsolódónak kell tekinteni, és az e költségek után megfizetett héát főszabály szerint teljes egészében le kell vonni (36. pont). E korlátlan jog azonban nem vonatkozik az olyan holdingtársaság által leányvállalatokban való részesedésszerzéshez kapcsolódóan viselt költségekre, amely csak néhány ilyen leányvállalat irányításában vesz részt, és a többiek viszonylatában viszont nem végez gazdasági tevékenységet. Ebben az esetben e költségeket úgy kell tekinteni, hogy azok csak részben képezik az általános költségei részét, és így az e költségek után megfizetett héa csak a gazdasági tevékenységhez kapcsolódó költségek arányában vonható le a tagállamok által meghatározott megosztási feltételek alapján, olyan módszer alapján, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek a gazdasági tevékenységre és a nem gazdasági tevékenységre eső tényleges arányát (37. pont).

A 2018. október 17-i Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834)

Ebben az ügyben az első társaság nyilvános vételi ajánlatot (NYVA) tett a másik társaság valamennyi részvényére, és ez alkalommal a tervezett részesedésszerzéssel kapcsolatos tanácsadási és egyéb szolgáltatásokkal kapcsolatos költségeket számolt el. Azonban, mivel ezt az ügyletet nem lehetett teljes mértékben megvalósítani, amennyiben az első társaság a második társaság jegyzett tőkéjének csak egy részét tudta megszerezni (8. pont), az előbbi társaság az e költségekre vonatkozó előzetesen felszámított héa levonását arra hivatkozva kérte, hogy a céltársaság irányításának megszerzését követően az volt a szándéka, hogy héaköteles ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtva beavatkozzék e társaság irányításába. Mivel az illetékes adóhatóság megtagadta a szóban forgó héa levonását, és a levonást kérő társaság e határozattal szemben keresetet indított, az ügyben eljáró nemzeti bíróság a Bíróság elé utalta azt a kérdést, hogy a 77/388 irányelv lehetővé teszi-e a levonást abban az esetben, ha fennáll a szándék valamely társaság összes részvényének héaköteles ügyvezetési szolgáltatások nyújtásából álló gazdasági tevékenység folytatása érdekében való megszerzésére.

A Bíróság az adóalanyi minőség megszerzése feltételeinek vizsgálatával kezdve többek között a Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt egyesített ügyekben (C-108/14 és C-109/14)¹⁴ tett megállapításokra hivatkozott, hangsúlyozva az érintett társaság irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétel követelményét a héalevonási jog megszerzéséhez (16. és 17. pont). Ezt követően a Bíróság emlékeztetett arra, hogy az előkészítő tevékenységeket már a gazdasági tevékenységeknek kell betudni, és ezért adóalanynak kell tekinteni minden olyan személyt, akinek – objektív tényezőkkel alátámasztott – szándéka, hogy önállóan valamely gazdasági tevékenységet kezdjen meg, és aki e célból teljesíti az első beruházási kiadásokat (18. pont). A Bíróság megállapította, hogy a 77/388 irányelv értelmében vett adóalanynak kell tekinteni azt a társaságot, amely egy másik társaság részvényei azon szándékból történő megszerzése tervének

¹⁴ Ez az ügy vezetett az 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélethez (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496).

keretébe illeszkedő előkészítő cselekményeket végez, hogy olyan gazdasági tevékenységet folytasson, amelynek lényege az ezen utóbbi társaság irányításába héaköteles ügyvezetési szolgáltatások nyújtásával történő beavatkozás.

A Bíróság hozzátette, hogy az INZO ítélet¹⁵ értelmében a levonáshoz való jog keletkezését követően még akkor is fennmarad, ha a tervezett gazdasági tevékenység nem valósult meg, tehát nem vezetett adóköteles ügyletekhez. A Midland Bank¹⁶ és a Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)¹⁷ ítélet értelmében ugyanez vonatkozik arra az esetre is, ha az adóalany az adólevonásra jogosító termékeket és szolgáltatásokat az akaratán kívüli körülmények miatt nem tudta adóköteles ügyletek keretében felhasználni (25. pont).

Ezenkívül a megfizetett héa teljes egészében csak abban az esetben vonható le, ha a felmerült költségeknek főszabály szerint kizárólag a tervezett gazdasági tevékenység, vagyis a héaköteles ügyvezetési szolgáltatásoknak a céltársaság részére történő nyújtása képezi az okát. Abban az esetben, ha ezek a költségek részben adómentes vagy nem gazdasági tevékenységre vonatkoznak, a tekintetükben felszámított héát csak részben lehet levonni (30. pont).

Végül a Bíróság kimondta, hogy a 77/388 irányelv egy társaság számára, amely egy másik társaság összes részvényét abból a célból kívánja megszerezni, hogy olyan gazdasági tevékenységet gyakoroljon, amelynek lényege, hogy ez utóbbi társaság részére héaköteles ügyvezetési szolgáltatásokat nyújt, biztosítja a tanácsadási szolgáltatásokra vonatkozó, egy NYVA keretében felmerült költségek tekintetében előzetesen felszámított teljes héa levonásához való jogot, még akkor is, ha bizonyossá vált, hogy e gazdasági tevékenység nem került megvalósításra, feltéve hogy e költségek kizárólagos oka a tervezett gazdasági tevékenység volt (a rendelkező rész).

A 2018. október 18-i Volkswagen Financial Services (UK) ítélet (C-153/17, EU:C:2018:845)

Ebben az ügyben egy pénzügyi társaság kizárólag az azon vállalatcsoport márkáját viselő gépjárművek beszerzése céljából nyújtott finanszírozást, amelyhez az említett társaság tartozott. Ennek keretében a kérdéses gépjárműveket lízingelte. Ez magában foglalta azt, hogy megvásárolta a gépjárművet a kereskedőtől, és azt az ügyfél rendelkezésére bocsátotta, anélkül hogy a gépjármű tulajdonjoga mindaddig átszállna az ügyfélre, amíg az a szerződés értelmében minden kifizetést nem teljesített. A pénzügyi társaságnak a jármű megszerzéséért fizetett ár semmilyen haszonkulcsot nem tartalmazott. Ellenben az ügylet finanszírozási részére vonatkozó kamat rögzítése keretében a társaság a saját finanszírozási költségei mellett egy általános költségekre vonatkozó árrést, haszonkulcsot és a behajthatatlan követelésekre vonatkozó díjat számított fel. Ezért a visszafizetések kamatoknak megfelelő részét tartalmazta a forgalom, a járművétélár visszafizetésének megfelelő részt azonban nem.

A lízingügyletekre alkalmazandó héára vonatkozó nemzeti jog értelmében a lízingszerződések, miközben egyetlen kereskedelmi ügyletet alkottak, több különálló szolgáltatást foglaltak magukban, beleértve egyrészt a jármű rendelkezésre bocsátását (adóköteles ügyletet), másrészt

¹⁵ 1996. február 29-i ítélet (C-110/94, EU:C:1996:67).

¹⁶ 2000. június 8-i ítélet (C-98/98, EU:C:2000:300).

¹⁷ 1998. január 15-i ítélet (C-37/95, EU:C:1998:1).

pedig a hitelnyújtást (adómentes ügylet). Ami a pénzügyi társaság által valamennyi tevékenysége után előzetesen megfizetett héát illeti, annak egy része kizárólag vagy adóköteles, vagy adómentes ügyletekre, a másik része pedig mindkét típusú ügyletre vonatkozott. Ez utóbbi héa „maradványadónak” minősült, és a napi ügylet általános költségeit foglalta magában.

A társaság részben adómentes gazdasági szereplői jogállására tekintettel a felek nem értettek egyet abban a kérdésben, hogy a társaság milyen mértékben vonhatta le az említett maradványhéát. A szóban forgó társaság ugyanis azt javasolta, hogy a maradványhéát az egyes ágazatok forgalma alapján osszák fel tevékenységi ágazatai között, kizárva ezekből az ágazatokból az eladott gépjárművek értékét. Ezt követően az egyes ágazatokra eső levonható maradványhéa számszerűsítése érdekében az adóköteles ügyletek száma és az említett ágazatban teljesített ügyletek teljes száma közötti arányon alapuló különleges módszert javasolt, amely számok nem a szerződéseknek, hanem az e szerződések alapján teljesített kifizetéseknek felelnek meg. Ezzel szemben az adóhatóság az adóköteles és az adómentes ügyletek ezen ügyletek értéke szerinti megosztása mellett érvelt, kizárva a gépjárműnek az értékesítéskori eredeti értékét, ezáltal jelentősen csökkentve a maradványhéa levonható részét, mivel ez az érték nagyrészt a finanszírozás nyújtásának tudható be (adómentes szolgáltatás).

Az e jogvitából eredő előzetes döntéshozatal keretében eljárva a Bíróság megvizsgálta, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkét és 173. cikke (2) bekezdésének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy egyrészt még ha az ingó dolgokra vonatkozó lízingbeadási szolgáltatásokhoz kapcsolódó általános költségeket nem az ügyfél által az érintett dolog rendelkezésre bocsátása címén fizetendő összegbe, vagyis a ügylet adóköteles részébe, hanem az ügylet „finanszírozási” része címén fizetendő kamat összegébe, vagyis annak adómentes részébe számítják is bele, ezen általános költségeket héa szempontjából e rendelkezésre bocsátás ára alkotóelemeinek kell tekinteni, másrészt pedig a tagállamok alkalmazhatnak olyan felosztási módszert, amely figyelmen kívül hagyja az érintett dolognak az értékesítéskor fennálló kezdeti értékét (27. pont).

A Bíróság, miután hangsúlyozta a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek közötti közvetlen és azonnali kapcsolat követelményét, ugyanakkor megállapította, hogy ilyen közvetlen és azonnali kapcsolat hiányában is megállapítható a levonási jog, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások költségei a gazdasági szereplő általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az általa nyújtott termékek vagy szolgáltatások árának alkotóelemei (42. pont). E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy az adóalany úgy döntött, hogy e költségeket nem az adóköteles ügyletek árába építi be, hanem kizárólag az adómentes ügyletek árába. Mindazonáltal, amennyiben ezen általános költségek ténylegesen felmerültek – legalábbis bizonyos mértékben – a járművek adóköteles rendelkezésre bocsátása céljából, amelyek adóköteles ügyletek, a Bíróság szerint az említett költségek mint olyanok ezen ügyletek ára alkotóelemeinek részét képezik (44. pont).

A Bíróság, miután emlékeztetett arra, hogy a héalevonási jog terjedelme a szóban forgó termékek és szolgáltatások rendeltetésétől függően változik (46. pont), pontosította, hogy a levonási jogot keletkeztető és adólevonásra nem jogosító ügyletekhez egyaránt felhasznált termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó általános költségek a 2006/112 irányelv vonatkozó rendelkezéseinek megfelelően megkövetelik a levonási hányad megállapítását. E tekintetben, mivel a forgalmat az említett hányad kiszámításának alapjául javasló általános szabály olyan kivételek tárgyát képezheti, amelyek a forgalmon alapulótól eltérő felosztási módszer vagy kulcs alkalmazását teszik lehetővé (51. pont), a Bíróság hangsúlyozta, hogy ez a lehetőség az

arányosított adó még pontosabb meghatározását követeli meg, még akkor is, ha annak nem kell feltétlenül a lehető legpontosabbnak lennie (53. pont). Ennek keretében a Bíróság kimondta, hogy a levonási jog alapvető jellegére tekintettel, amennyiben a levonás számításának módszerei nem veszik figyelembe az általános költségek egy részének a levonásra jogosító ügyletek céljára való tényleges és nem elhanyagolható rendeltetését, az ilyen módszerek nem tekinthetők olyanoknak, mint amelyek objektíven tükrözik a felmerült költségeknek az ezen ügyleteknek betudható vegyes felhasználású termékek és szolgáltatások megszerzésére eső tényleges arányát. Következésképpen az ilyen módszerek nem biztosíthatnak annál pontosabb felosztást, mint amely a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazásából adódna (57. pont).

A Bíróság ebből arra következtetett, hogy még ha az ingó dolgokra vonatkozó lízingbeadási ügyletekhez kapcsolódó általános költségeket nem az ügyfél által az érintett dolog rendelkezésre bocsátása címén fizetendő összegbe, vagyis a ügylet adóköteles részébe, hanem az ügylet „finanszírozási” része címén fizetendő kamat összegébe, vagyis annak adómentes részébe számítják is bele, ezen általános költségeket a hozzáadottérték-adó (héa) szempontjából e rendelkezésre bocsátás ára alkotóelemeinek kell tekinteni, másrészt pedig a tagállamok nem alkalmazhatnak olyan felosztási módszert, amely figyelmen kívül hagyja az érintett dolognak az értékesítésekor fennálló kezdeti értékét, mivel e módszer nem biztosíthat annál pontosabb felosztást, mint amely a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazásából adódna (a rendelkező rész).

1. Közvetlen és azonnali kapcsolat

2013. május 30-i X ítélet (C-651/11, EU:C:2013:346)

Az X társaság 30%-os részesedéssel rendelkezett az A társaságban, és díjazás ellenében az A ügyvezetési tevékenységét gyakorolta. 1996-ben X és a többi részvényes eladta részesedését a D társaság részére, és befejeződött ez utóbbi társaság A javára végzett ügyvezetési tevékenysége. E részesedésértékesítéssel kapcsolatban több szolgáltatást is nyújtottak X részére, a számlákon feltüntetve a héát. Az X levonta ezt a héát az adóbevallásaiban, mivel úgy vélte, hogy a részesedésének átruházása termékek és szolgáltatások összessége egészben való átruházásának minősült, és hogy az ezen ügylet keretében nála felmerült költségeket úgy kellett tekinteni, mint amelyek a gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó általános költségek részét képezik, ezért teljeskörűen levonhatók.

A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezte a Bíróságtól, hogy az olyan társaságban fennálló 30%-os részesedés átruházása, amelynek tekintetében az átruházó héaköteles szolgáltatásokat nyújt, a 77/388 irányelv értelmében áruk vagy szolgáltatások összességének egészben vagy részben történő átruházásának minősül-e. Nemleges válasz esetén az említett bíróság azt kívánta megtudni, hogy bármely relevanciával rendelkezik-e az a tény, miszerint a többi társasági tag gyakorlatilag egyidejűleg az e társaságban meglévő összes további részesedést ugyanarra a személyre ruházza át, és hogy ez az átruházás szoros összefüggésben van az ugyanezen társaság javára végzett ügyvezetési tevékenységekkel.

Először is a Bíróság elmagyarázta, hogy a társasági részesedések egyszerű vétele, birtoklása és eladása önmagában nem tekinthető a 77/388 irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek, mivel a más vállalkozásokban való egyszerű pénzügyi részesedésszerzés

önmagában nem minősül materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának (36. pont). Következésképpen a társasági részesedések átruházását csak abban az esetben lehet a részesedés mértékétől függetlenül az egész vagyon vagy annak egy része átruházásának tekinteni, ha a részesedés olyan önálló egység részét képezi, amely önálló gazdasági tevékenység folytatására alkalmas, és ha e tevékenységet a részesedés megszerzője végzi. Márpedig a részesedések olyan egyszerű átruházása, amelyhez nem társul a vagyoni eszközök átruházása, nem teszi lehetővé az átruházás kedvezményezettje számára, hogy az átruházó jogutódjaként önálló gazdasági tevékenység folytasson (38. pont). E tekintetben a társasági tagok nem tulajdonosai azon vállalkozás vagyoni eszközeinek, amelyben részesedéssel rendelkeznek, hanem a részesedés tulajdonosai, és e jogcímen osztalékra, valamint tájékoztatásra jogosultak, és közreműködnek a vállalkozás működtetésében fontos döntések meghozatalában. Így a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a valamely társaságban fennálló 30%-os részesedés csak korlátozott mértékű jogosultságot képvisel e társaság felett (39. pont), és hogy a társaság részesedései 30%-ának átruházása nem tekinthető a 77/388 irányelv értelmében vett teljes vagy részleges vagyónátruházásnak (40. pont). A Bíróság azt is megállapította, hogy minden egyes ügyletet külön-külön, önállóan kell értékelni (47. pont).

Ezt követően a Bíróság emlékeztetett arra, hogy a levonási jog azokban az esetekben áll fenn, amikor a beszerzési ügylet közvetlen és azonnali kapcsolatban áll a levonásra jogosító értékesítési ügyletekkel. Amennyiben nem ez a helyzet, meg kell vizsgálni, hogy a termékek beszerzésére vagy szolgáltatások igénybevételére fordított költségek az adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó általános költségek részét képezik-e. Mindkét esetben a közvetlen és azonnali kapcsolat létezése azt feltételezi, hogy az igénybe vett szolgáltatások költségeit beépítik az egyes értékesítési ügyletek, illetve az adóalany által a gazdasági tevékenysége körében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába (55. pont).

A Bíróság ebből arra a következtetésre jutott, hogy az olyan társaságban meglévő 30%-os részesedés átruházása, amely számára az átruházó héaköteles szolgáltatásokat nyújt, nem képezi termékek vagy szolgáltatások összességének – a 77/388 irányelv értelmében vett egészben vagy részben való – átruházását, függetlenül attól, hogy a többi társasági tag gyakorlatilag egyidejűleg az e társaságban meglévő összes további részesedést ugyanarra a személyre ruházza át, és ez az átruházás szoros összefüggésben van az ugyanezen társaság javára végzett ügyvezetési tevékenységekkel (a rendelkező rész).

A 2018. november 8-i C&D Foods Acquisition ítélet (C-502/17, EU:C:2018:888)

A C&D Foods az Arovit Holding A/S anyavállalata volt, amely utóbbi az Arovit Petfood tagja volt. 2007. március 1. előtt a C&D Foods fő tevékenysége abból állt, hogy az Arovit Holding anyavállalata volt. Ezen időpontban olyan ügyviteli megállapodást kötött a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatával, az Arovit Petfooddal, amely ügyviteli és informatikai szolgáltatások nyújtására irányult. Egy izlandi hitelintézet 2008 augusztusában egy euró összegért megvásárolta az Arovit-csoportot, mivel e csoport korábbi tulajdonosa elmulasztotta visszafizetni a neki nyújtott kölcsönt. Az említett hitelintézet a 2008 decemberétől 2009 márciusáig tartó időszakban a C&D Foods nevében e tervezett átruházás keretében tanácsadási megállapodásokat kötött annak előkészítése érdekében, hogy az Arovit Petfoodban fennálló valamennyi részvényt átruházza a célból, hogy többé ne legyen e csoport hitelezője. Miután

kifizette az e tervezett átruházással kapcsolatos költségeket, a C&D Foods azok után levonta a héát. Potenciális vevő hiányában az értékesítési folyamatot 2009-ben lezárták.

A kérdést előterjesztő bíróságban a holdingtársaság azon héa levonásához való jogával kapcsolatban merült fel kérdés, amely az unokavállalat részvényeinek tervezett, de meg nem valósult átruházásával kapcsolatos költségeket terhelte, amely unokavállalatnak e holdingtársaság ügyviteli és informatikai szolgáltatásokat nyújtott.

A Bíróság először is megállapította, hogy az olyan társaság, amelynek egyetlen célja más társaságokban anélkül való részesedésszerzés, hogy közvetlenül vagy közvetve beavatkozna e társaságok irányításába, nem jogosult sem levonásra, sem héaalanyi minőségre, mivel a részesedések egyszerű megszerzése és birtoklása önmagában nem minősül a 2006/112 irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek (30. pont). Azonban ettől eltér az az eset, amikor egy másik társaságban fennálló pénzügyi részesedés együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaság irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétellel azon jogok sérelme nélkül, amelyek a részesedés tulajdonosát részvényesi vagy tagi minőségében megilletik, amennyiben e részvétel magában foglalja a héaköteles ügyletek végzését, mint amilyen az igazgatási, a könyvelési és az informatikai szolgáltatások nyújtása (32. pont).

Másodszor a Bíróság úgy ítélte meg, hogy ahhoz, hogy valamely részvényátruházási ügylet a héa hatálya alá tartozzon, az szükséges, hogy ezen ügyletnek a közvetlen kizárólagos oka főszabály szerint a szóban forgó anyavállalat adóköteles gazdasági tevékenységében álljon, vagy hogy az e tevékenység közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbítása legyen. Ez a helyzet, ha az említett ügyletet abból a célból valósítják meg, hogy ezen átruházás eredményét közvetlenül a szóban forgó anyavállalat adóköteles gazdasági tevékenységéhez vagy azon csoport gazdasági tevékenységéhez használják fel, amelynek ez az anyavállalata (38. pont). Ekképpen a Bíróság megállapította, hogy a tervezett, azonban meg nem valósult részvényátruházási ügylet, mint amelyről ebben az esetben szó van, amelynek a közvetlen kizárólagos oka nem az érintett társaság adóköteles gazdasági tevékenységében áll, vagy amely nem minősül e gazdasági tevékenység közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbításának, nem tartozik a hozzáadottérték-adó hatálya alá (42. pont és a rendelkező rész).

A 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712)

A jelen ügyben egy nyereségszerzési céllal működő jogi személy kötelezettséget vállalt arra, hogy a vidéki és rekreációs turizmushoz kapcsolódó gazdasági tevékenység keretében rekreációs ösvényt hoz létre, valamint arra, hogy öt éven keresztül ahhoz ingyenes hozzáférést biztosít a nyilvánosság számára. Levonta az egyes tárgyi eszközök beszerzése és előállítása után az érintett rekreációs ösvény megvalósításának munkálatai keretében megfizetett héát. Az adóhatóság, amelyhez kérelmet nyújtott be a jogi személy a szóban forgó héaösszegek visszafizetése iránt, azonban úgy ítélte meg, hogy nem igazolt e visszatérítés, mivel nem bizonyított, hogy a megszerzett termékeket és szolgáltatásokat héaköteles tevékenység végzéséhez kívánták felhasználni. Ezen az alapon az adóhatóság megtagadta ezen összegek levonását.

A kérdést előterjesztő bíróság ebben a kontextusban vizsgálta a megvalósított munkálatokhoz kapcsolódó kiadások és az érintett jogi személy által tervezett gazdasági tevékenységek közötti

közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását, mivel a rekreációs ösvényt a nyilvánosság által térítésmentesen történő közvetlen használatra szánták.

A Bíróság először emlékeztetett arra, hogy amennyiben az adóalany – az eszközbeszerzéskor e minőségében eljárva – ezen eszközt az adózott tevékenységéhez használja, jogosult az ilyen eszközre vonatkozóan esedékes vagy megfizetett hűa levonására (18. pont). E tekintetben a termékeket és szolgáltatásokat az adóalanyként eljáró személy gazdasági tevékenység céljára akkor is beszerezheti, ha azokat nem azonnal e gazdasági tevékenység céljára használja fel (19. pont). Aki azon, objektív tényezőkkel alátámasztott szándékkal teljesít beruházási kiadásokat, hogy gazdasági tevékenységet gyakoroljon, adóalanynak kell tekinteni. Ilyen minőségében eljárva az adóalany jogosult az általa megvalósítani tervezett és a levonáshoz való jogot keletkeztető ügyletek szükségletei tekintetében végzett beruházások költségei után fizetendő vagy megfizetett hűa levonására (20. pont). Az a kérdés, hogy az adóalany e minőségében járt-e el valamely gazdasági tevékenység érdekében, ténybeli kérdés, amelyet a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia (21. pont). Mindazonáltal a Bíróság megállapította, hogy a kérdést előterjesztő bíróság leírásából kitűnik, hogy a rekreációs ösvény olyan eszköznek tekinthető, amely a látogatóknak termékek értékesítése és szolgáltatások nyújtása céljából történő vonzására szolgál (22. pont). Ez arra utalt, hogy a szóban forgó jogi személy az érintett tárgyi eszközöket gazdasági tevékenység folytatása céljából szerezte meg vagy állította elő, következésképpen adóalanyként járt el (23. pont).

A közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását illetően a Bíróság emlékeztetett arra, hogy a hűalevonási jog még ilyen kapcsolat hiányában is fennáll, ha a felmerült költségek az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei (27. és 28. pont). Az érintett ügyletek lebonyolításának valamennyi körülményét figyelembe kell venni, és csak azokat az ügyleteket kell figyelembe venni, amelyek objektíve kapcsolódnak az adóalany adóköteles tevékenységéhez (29. pont).

A Bíróság megállapította, hogy a tárgyi eszközök ingyenes azonnali használata nem kérdőjelezi meg a közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását, mivel az alapügyben szóban forgó rekreációs ösvény nyilvánosság számára történő rendelkezésre bocsátása nem tartozik a 2006/112 irányelv szerinti adómentesség hatálya alá, és a szóban forgó jogi személy által ezen ösvény létesítése érdekében viselt költségek kapcsolódhatnak az általa tervezett gazdasági tevékenységhez (33–35. pont).

A 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet (C-132/16, EU:C:2017:683)

Az alapeljárás keretében egy bolgár társaság több telket szerzett egy üdülöhelyen abból a célból, hogy idényjellegű tartózkodásra szánt ingatlanokat építsen. Szerződést kötött az építési engedéllyel rendelkező önkormányzattal, amely a területén található, említett üdülöhelyet kiszolgáló szennyvízszivattyú-telep helyreállítására irányult. A telkeket megszerző társaság egy harmadik társaságtól építési munkálatokat rendelt meg. Ezen előbbi társaság szerint kapcsolat állt fenn a szennyvízszivattyú-telep helyreállításával járó költségek és a telkein engedélyezett ingatlanok megépítése után nyújtandó szolgáltatások között.

A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra várt választ, hogy az adóalany jogosult-e a harmadik személy tulajdonában álló ingatlanok építésére, illetve felújítására irányuló szolgáltatásnyújtások után előzetesen felszámított hēa levonására, amikor a harmadik személy ingyen jut hozzá e szolgáltatások eredményéhez, és azokat gazdasági tevékenysége körében mind az adóalany, mind e harmadik személy használja.

A Bíróság először is emlékeztetett arra, hogy a közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását az érintett ügyletek objektív tartalmára tekintettel kell értékelni (31. pont). Ha az adóalany által beszerzett eszközök és igénybe vett szolgáltatások adómentes vagy a hēa hatálya alá nem tartozó tevékenységhez kapcsolódnak, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az előzetesen felszámított adó levonására (30. pont).

Így ebben az ügyben azt kellett meghatározni, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat állt-e fenn egyrészt a szennyvízszivattyú-telep helyreállításának szolgáltatása, másrészt pedig a társaság által utóbb teljesített adóköteles ügylet vagy e társaság gazdasági tevékenysége között (32. pont). A jelen ügy körülményeiből kitűnt, hogy e szivattyútelep helyreállítása nélkül lehetetlen lett volna a társaság által felépíteni kívánt épületeket arra rácsatlakoztatni. E helyreállítás nélkül a társaság nem tudta volna végezni gazdasági tevékenységét (33. pont). Az a tény, hogy az önkormányzat is hasznát húz az említett szolgáltatásból, nem igazolhatja a levonási jog társaságtól való megtagadását, ha megállapítható a közvetlen és azonnali kapcsolat fennállása (35. pont).

A Bíróság azzal folytatta, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata megvizsgálni, hogy a helyreállítási szolgáltatás a társaság által felépített épületeknek a szóban forgó szennyvízszivattyú-telepre való rácsatlakozásának biztosításához szükséges mértékre korlátozódott-e, vagy hogy az meghaladta-e az e célból szükséges mértéket (37. pont). E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy az adóalany jogosult a harmadik személy tulajdonában álló ingatlanok építésére, illetve felújítására irányuló szolgáltatásnyújtások után előzetesen felszámított hēa levonására, amikor e harmadik személy ingyen jut hozzá e szolgáltatások eredményéhez, és azokat gazdasági tevékenysége körében mind az adóalany, mind e harmadik személy használja, amennyiben az említett szolgáltatás nem haladja meg az ahhoz szükséges mértéket, hogy az adóalany számára lehetővé tegye későbbi adóköteles ügyletek teljesítését, és amennyiben e szolgáltatások költsége beépül ezen ügyletek árába (40. pont és a rendelkező rész). Abban az esetben, ha az építési vagy felújítási munkák meghaladják a kizárólag az adóalany által épített ingatlanok szükségleteit, az adólevonási jog csak az építési költségek azon részét terhelő előzetesen felszámított hēa tekintetében ismerhető el, amely az adóalany számára adóköteles tevékenységeinek teljesítéséhez objektíve szükséges (39. pont).

2. A család levonási jogra gyakorolt hatása

A 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774)

Ebben az ügyben egy adóellenőrzést követően a bolgár adóhatóság megállapította, hogy nem bizonyított a Közösségen belüli búza- és napraforgó-értékesítés, amelyet bejelentése szerint egy bolgár társaság egy román jog szerinti társaság részére teljesített. Az adóhatóság az alapügy felperesének két beszállítójánál, valamint ez utóbbiak három beszállítójánál végzett ellenőrzést. Mivel ezek az ellenőrzések nem tették lehetővé annak megállapítását, hogy az utolsó három

beszállító ténylegesen értékesített termékeket az első két szállítónak, a bolgár adóhatóság ebből azt a következtetést vonta le, hogy az alapjárás felperesének szállítói nem rendelkeztek a szükséges mennyiségű termékkel az alapjárás felperesének szánt értékesítések teljesítéséhez, és megállapították, hogy nem történt tényleges termékértékesítés az említett társaságok és az alapjárás felperese között. Ilyen körülmények között az „adócsalás” fogalmának és korlátainak meghatározására irányuló kérdést terjesztettek előzetes döntéshozatalra.

A Bíróság először is emlékeztetett arra, hogy az erre vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlata – nevezetesen a Halifax és társai¹⁸, a Kittel és Recolta Recycling¹⁹, valamint a Mahagében és Dávid²⁰ ítélet – értelmében azt az adóalanyt, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a héa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, a 2006/112 irányelv alkalmazása szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem (39. pont).

Ezzel szemben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó irányelvben előírt levonási jog rendszerével nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg (41. pont).

Következésképpen, mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az illetékes adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt (43. pont).

A 2014. február 13-i Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69)

Az adóellenőrzés során, amelynek alanyát képezte ezen ügy alapjárásának felperese, egy bolgár társaság, a bolgár adóhatóság vizsgálta az e szolgáltatók közül hét szolgáltató által kibocsátott számlákon feltüntetett adó okán tett héalevonás megalapozottságát. Bizonyos szolgáltatók vagy az alvállalkozók vonatkozásában ugyanis az ellenőrzés során kért adatok alapján nem lehetett megállapítani, hogy rendelkezésükre álltak a számlázott szolgáltatások teljesítéséhez szükséges eszközök. Megállapítva, hogy vagy az egyes alvállalkozók ügyleteinek tényleges teljesítése nem volt bizonyított, vagy hogy azokat nem a számlákon feltüntetett szolgáltatók teljesítették, az adóhatóság utólagos adómegállapító határozatot bocsátott ki az e hét vállalkozás számláin szereplő héa levonhatóságát vitatva.

¹⁸ 2006. február 21-i ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121).

¹⁹ 2006. július 6-i ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446).

²⁰ 2012. június 21-i ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373). Ezen ítéletet illetően lásd szintén a jelen adatlapnak „Az adólevonási jog keletkezése és terjedelme” című II. részét és „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” című V. részét.

A Bonik ítéletre²¹ hivatkozva a Bíróság először is úgy ítélte meg, hogy önmagában az a körülmény, hogy az alapügy felperesének nyújtott szolgáltatást ténylegesen nem a számlákon szereplő szolgáltató vagy alvállalkozója teljesítette, többek között azért, mivel az utóbbiak nem rendelkeztek a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel és vagyonnal, illetve hogy a szolgáltatásnyújtásuk tényleges teljesítésének költségeit nem tüntették fel a könyvelésükben, vagy hogy a szolgáltató nevében bizonyos dokumentumokat aláíró személyek személyazonossága tévesnek bizonyult, nem elegendő önmagában a levonási jog kizárásához (31. pont). Az ilyen kizárásnak kettős feltétele lenne: a tényállás csalárd magatartást valósítson meg, és az adóhatóság által szolgáltatott objektív tényekre tekintettel megállapítást nyerjen, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására hivatkozott ügylet e csalás részét képezi, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata (32. pont).

Másodszor, a Bíróság mérlegelte a nemzeti bíróságnak az adócsalás hivatalból történő megállapítására irányuló kötelezettségével kapcsolatos eljárási szempontot. E tekintetben, a Bíróság megállapította, hogy még ha valamely nemzeti jogszabály bűncselekménynek minősíti is az adócsalást, és e minősítést csak a büntetőbíróság teheti meg, nem tűnik úgy, hogy az ilyen szabállyal ellentétes, ha az adóalany által tett héalevonást vitató utólagos adómegállapító határozat jogszerűségét vizsgáló bíróság az adóhatóság által előadott objektív tényezőkre alapít a jelen ügyben a csalás fennállásának megállapításához, míg a nemzeti jog másik rendelkezése szerint nem vonható le a „jogtalanul felszámított” héra (38. pont). Az uniós jog ugyanis előírja az adóhatóságok és a nemzeti bíróságok számára, hogy meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak. Egyébiránt, még ha a felek nem is hivatkoznak az uniós jogra, a nemzeti bíróság köteles hivatalból megtagadni a kötelező erejű uniós jogra vonatkozó jogalapot, ha a nemzeti jog szerint a nemzeti bíróságok jogosultak vagy kötelesek ezt megtenni egy kötelező erejű nemzeti jogszabály vonatkozásában (34. pont).

A 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719)

Ebben az ügyben az alapeljárás felperese, egy lengyel vállalkozás, több alkalommal dízelüzemanyagot vásárolt, amit gazdasági tevékenysége keretében használt fel. Ezt követően a szóban forgó társaság levonta az ezen üzemanyag-vásárlások után megfizetett héát. Egy adóellenőrzést követően az adóhatóság azzal az indokkal tagadta meg neki e héra levonásának jogát, hogy az említett üzemanyag-vásárlásokra vonatkozó számlákat egy nemlétező gazdasági szereplő állította ki. A gazdasági szereplő nemlétezésére vonatkozó megállapítást elemek összességére, és különösen arra a tényre alapították, hogy e társaság nem volt héanyilvántartásba véve, nem nyújtott be adóbevallást és nem fizetett adót.

Először is, ami a csalás esetleges fennállását illeti, a Bíróság emlékeztetett a Bonik²² és a Maks Pen²³ ügyben kialakított ítélkezési gyakorlatra, kifejtve ezt követően, hogy amennyiben teljesülnek a 77/388 irányelvben a levonási jog keletkezésére és gyakorlására vonatkozóan előírt anyagi és alaki feltételek, a szóban forgó irányelvben előírt levonási jog rendszerével nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem

²¹ 2012. december 6-i ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774).

²² 2012. december 6-i ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774).

²³ 2014. február 13-i ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69).

tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg (49. pont).

A Bíróság szerint a számla kibocsátója által elkövetett csalásokat vagy szabálytalanságokat megállapító adóhatóságnak – objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy a számla címzettjét olyan ellenőrzésre köteleznék, amely nem feladata – kell bizonyítania, hogy e címzett tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására hivatkozott ügylet héacsalás részét képezi, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia (50. pont).

III. Arányos levonás

A 2012. február 16-i Varzim Sol ítélet (C-25/11, EU:C:2012:94)

Ezen ügy tényállását már ismertettük feljebb, „Az adólevonási jog keletkezése és terjedelme” című II. részben. Ennek megfelelően itt elegendő emlékeztetni arra, hogy az ügy vegyes tevékenységű adóalanyokat érint, és azon jogosultságukat, hogy az előzetesen felszámított héát levonják a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének rendeltetése alapján, úgy számítva ki a levonható összeget azon ágazatok tekintetében, amelyekben csak adóköteles tevékenységeket végeznek, hogy bevonják a levonási hányad meghatározására szolgáló tört nevezőjébe az adómentes „támogatásokat” is.

A Bíróság a 2005. október 6-i Bizottság kontra Franciaország ítéletre utalva (C-243/03)²⁴ emlékeztetett arra, hogy ami a vegyes tevékenységű adóalanyokat illeti, még ha a levonási jogot egy meghatározott hányados alapján számolják is ki, amelynek számlálója a 77/388 irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerint levonásra jogosító ügyletekből származó forgalom éves szinten meghatározott, héa nélküli teljes összege, és nevezője a számlálóban szereplő, valamint a levonásra nem jogosító ügyletekből együttesen származó forgalom éves szinten meghatározott, héa nélküli teljes összege, az államok jogosultak az említett irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében felsorolt, más meghatározási módszerek egyikét is előírni, azaz többek között az egyes tevékenységi ágazatonként elkülönülő hányados meghatározását vagy az attól függő levonás, hogy a termékek és szolgáltatások egészét vagy egy részét rendelik egy adott tevékenységhez (38. pont). E tekintetben a Bíróság pontosította, hogy a termékek vagy szolgáltatások árával közvetlenül összefüggő támogatások az előbbiekkal azonos módon adóznak. Ami az árral nem közvetlenül összefüggő támogatásokat illeti, a tagállamok bevonhatják azokat a levonási hányad nevezőjébe, ha az adóalany egyidejűleg adólevonásra jogosító és adómentes tevékenységeket is végez (39. pont).

A Bíróság megállapította, hogy tekintettel arra, hogy az alapügybeli adóalanynak a levonást a levonási hányad módszerétől eltérő módszer, a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének meghatározott tevékenységhez való felhasználásán alapuló módszer alapján engedélyezték (40. pont), mivel a vendéglátó- és szórakoztatóiparban gyakorolt tevékenységei

²⁴ 2005. október 6-i ítélet (C-243/03, EU:C:2005:589).

héakötelesek voltak, a tényleges rendeltetés módszere szerinti levonáshoz való jog a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összegére vonatkozott (41. pont). Ennélfogva a Bíróság szerint a 77/388 irányelvvel ellentétes, hogy a tagállam, amennyiben vegyes adóalanyok számára engedélyezi az említett irányelv szerinti adólevonást a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének rendeltetése alapján, kiszámítja a levonható összeget azon ágazatok tekintetében, amelyekben ezen adóalanyok csak adóköteles tevékenységeket végeznek, belefoglalva a nem adóköteles „támogatásokat” a levonási hányad meghatározására szolgáló tört nevezőjébe (43. pont).

A 2012. november 8-i BLC Baumarkt ítélet (C-511/10, EU:C:2012:689)

Ebben az ügyben a német jog alá tartozó adóalany lakásokat és üzlethelyiségeket is magában foglaló épületet építtetett. Ezen épület felépítését követően az adóalany azt bérbe adta, e bérlet egy része héamentes, a másik része pedig héaköteles volt. Héabevallásában az adóalany részben levonta az ingatlant terhelő előzetesen felszámított adót, és a levonható héa összegét a kereskedelmi bérbeadásból származó és az egyéb bérbeadási ügyletekből eredő forgalom aránya alapján meghatározott levonási hányad alkalmazásával számította ki.

Egy ellenőrzést követően az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a levonható előzetesen felszámított héa összegét az üzlethelyiségek és a lakáscélú helyiségek területének aránya alapján kell meghatározni, amely a levonható héa összegének az adóalany hátrányára, lefelé történő felülvizsgálatát eredményezi.

E jogvita keretében a nemzeti bíróság annak megállapítása érdekében fordult a Bírósághoz, hogy a 77/388 irányelvnek a héalevonási hányad kiszámítására vonatkozó rendelkezése lehetővé teszi-e a tagállamok számára, hogy a vegyes használatú épület felépítését terhelő előzetesen felszámított héa említett kiszámítása során a forgalmon alapuló felosztási kritériumtól eltérő felosztási kritériumot részesítsenek előnyben.

A Bíróság mindenekelőtt emlékeztetett arra, hogy a 77/388 irányelv által megállapított általános szabály szerint az arány kiszámítása magában foglalja, hogy az adólevonás csak a héának a szóban forgó irányelv 17. cikkének (2) és (3) bekezdésében említett, levonási jogot keletkeztető ügyletek összegével arányos része tekintetében engedhető meg (13. pont). Ugyanakkor az e szabály alóli eltérés felhatalmazza a tagállamokat, hogy más módszert is előírjanak a levonható adó meghatározása céljából, úgymint a tevékenység valamennyi részterületére vonatkozó külön levonási hányad alkalmazását, illetve az eszközök összességének vagy egy részének az adott ügyletre való rendeltetése alapján történő adólevonás meghatározását, sőt a levonási jog bizonyos feltételekkel való kizárását (15. pont). E tekintetben a tagállamok a rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során kötelesek tiszteletben tartani a 77/388 irányelv általános szabályának hatékony érvényesülését, valamint a közös héarendszer alapjául szolgáló elveket, különösen az adósemlegesség és az arányosság elvét (16. pont). Az olyan nemzeti szabályozás, amely általános jelleggel eltér ettől a szabálytól, megkérdőjelezné a 77/388 irányelv azon célját, amely szerint a levonható hányadot hasonló módon kell kiszámítani valamennyi tagállamban (17. pont). E keretek között a tagállamok feladata, hogy az uniós jog, valamint a közös héarendszer alapjául szolgáló elvek tiszteletben tartásával meghatározzák az előzetesen felszámított héa levonási hányadának kiszámítására vonatkozó módszereket és szabályokat. E

hatáskör gyakorlása során az említett tagállamok kötelesek figyelembe venni ezen irányelv célját és szerkezetét (22. pont).

A Bíróság szerint a tagállamoknak azt is biztosítaniuk kell, hogy az előzetesen megfizetett héa levonási hányadának kiszámítása a lehető legpontosabb legyen (23. pont). Következésképpen a hatodik irányelvvel nem ellentétes, ha a tagállamok valamely adott ügylet vonatkozásában a forgalmon alapuló módszertől eltérő módszert vagy felosztási kritériumot használnak, mint például különösen az alapügyben szóban forgó területen alapulót, feltéve hogy a választott módszer biztosítja az előzetesen felszámított héa levonási hányadának a forgalmon alapuló módszerhez képest pontosabb megállapítását (24. pont).

A 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541)

Ez az ügy egy franciaországi székhelyű bankot érintett, amely fióktelepekkel rendelkezett az Európai Unió tagállamaiban és harmadik államokban. Egy ellenőrzés során az adóhatóság megtagadta az említett bank mint adóalany számára, hogy figyelembe vegye a bank székhelye által a francia területen kívül letelepedett fióktelepei részére nyújtott kölcsönök kamatainak összegét a levonási hányad számlálójában és nevezőjében.

Miután a nemzeti bíróság négy kérdést terjesztett a Bíróság elé a héalevonási hányad meghatározását illetően, a Bíróság mindenekelőtt azt vizsgálta meg, hogy a 77/388 irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy e hányad meghatározása érdekében a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaság figyelembe veheti a más tagállamokban letelepedett fióktelepei által elért forgalmat.

A Bíróság megállapította, hogy amennyiben a levonási hányad kiszámítása a 77/388 irányelvben előírt adólevonási rendszer egy részét képezi, azon módszer, amely alapján e számítást el kell végezni, az említett adólevonási rendszerrel együtt azon tagállami héaszabályozás alkalmazási köre alá tartozik, amelybe valamely tevékenység vagy ügylet adózási szempontból tartozik (30. pont). A tagállamok adóhatóságainak feladata ugyanis, hogy megállapítsák a levonható adó meghatározásának módszerét úgy, hogy ezen irányelv felhatalmazza őket a tevékenység valamennyi részterületére vonatkozó külön levonási hányad alkalmazásának előírására, illetve a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének az adott ügyletre való rendeltetése alapján történő adólevonás meghatározására, sőt a levonási jog bizonyos feltételekkel való kizárására (31. pont). E tekintetben a héa akár levonás, akár visszatérítés útján történő megtérítésének módja kizárólag az adóalany „letelepedésének helyétől” függ (32. pont). E fogalom nemcsak az adóalany székhelyére, hanem az állandó telephelyekre is vonatkozik (33. pont). Amennyiben a valamely tagállamban lévő állandó telephely, és a másik tagállamban található székhely egy és ugyanazon héaalanynak minősül, ebből következik, hogy egyetlen adóalany a székhelye szerinti államban alkalmazandó szabályozás mellett a levonásra vonatkozó annyi nemzeti szabályozás alá tartozik, amennyi tagállamban állandó telephellyel rendelkezik (34. pont).

Márpedig, mivel az arányosított adó kiszámításának módja az adólevonási rendszer alapvető része, mind a héára vonatkozó nemzeti jogszabályok alkalmazási köre észszerű felosztásának, mind pedig az említett arányosított adó létjogosultságának komoly megkérdőjelezése nélkül nem vehető figyelembe a valamely tagállamban letelepedett adóalany székhelyére alkalmazandó

arányosított adó kiszámításakor valamennyi azon állandó telephely által teljesített forgalom, amellyel az említett adóalany más tagállamokban rendelkezik (35. pont). Ugyanis, először is, az arány kiszámításának ilyen módja nem alkalmas arra, hogy biztosítsa a héasemlegesség elvének jobb tiszteletben tartását a minden egyes olyan tagállam esetében elkülönült arányosítás rendszeréhez képest, amelyben állandó telephely található (37. pont). Másodszor torzulna az alkalmazandó levonási hányad értéke (38. pont). Harmadszor a levonási arány említett módon való meghatározása sértheti a 77/388 irányelv hatékony érvényesülését (39. pont).

A 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schifffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496)

Ebben az ügyben két holdingtársaság teljes egészében levonta az első társaság által a leányvállalataiban fennálló részesedéseinek és szolgáltatásnyújtásainak finanszírozását szolgáló tőke harmadik személytől történő megszerzését, a második társaság esetében pedig a tőkeemeléséhez kapcsolódó kibocsátási költségeket. Az első társaság esetében az adóhatóság e levonást csak részlegesen fogadta el, mivel a leányvállalatokban való részesedéssel való pusztán rendelkezés álláspontja szerint nem teremt alapot a levonásra. Ami a második társaságot illeti, az adóhatóság szintén megtagadta az előzetesen felszámított héa levonását.

Az ezen ügyben eljáró nemzeti bíróság arra a helyzetre vonatkozó kérdést terjesztett a Bíróság elé, amelyben az előzetesen megfizetett héa levonása csak annyiban megengedett, amennyiben az adóalany részéről felmerült költségek csak részben tudhatók be a gazdasági tevékenységének. Pontosabban az említett nemzeti bíróságban a számítási módokkal kapcsolatban merült fel kérdés, amelyek szerint a leányvállalatokban való részesedésszerzésre szánt tőke megszerzése után a holdingtársaság által ily módon előzetesen megfizetett héát fel kell osztani az említett társaság gazdasági és nem gazdasági tevékenységei között.

A Bíróság először is emlékeztetett arra, hogy a 77/388 irányelv értelmében nem jogosult adólevonásra az a holdingtársaság, amelynek egyetlen célja más vállalkozásokban való részesedésszerzés anélkül, hogy közvetlenül vagy közvetve beavatkozna e vállalkozások irányításába (18. pont). Ugyanakkor a leányvállalataiban részesedést szerző és ez alapján gazdasági tevékenységet végző holdingtársaság által viselt, az e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez kötődő költségeket e társaság gazdasági tevékenységéhez kapcsolódónak kell tekinteni, és az e költségek után megfizetett héa teljes egészében levonható (25. pont).

Ezt követően a Bíróság pontosította, hogy ami az arányosított héalevonás rendszerét illeti, az kizárólag azokra az esetekre vonatkozik, amikor a termékeket és szolgáltatásokat az adóalany egyidejűleg levonási jogot keletkeztető és levonási jogot nem keletkeztető gazdasági tevékenységek végzéséhez használja fel (26. cikk). E szabályozás a kizárólag a gazdasági tevékenységekhez kapcsolódó költségeket terhelő előzetesen felszámított héára vonatkozik. Ugyanakkor az előzetesen megfizetett héaösszegeknek a gazdasági és a nem gazdasági tevékenységek közötti megosztására vonatkozó módszerek és feltételek meghatározása a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik (27. pont). Mivel a szóban forgó holdingtársaságok a leányvállalataik részére ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatásokból álló gazdasági tevékenység alapján héaalanyok voltak, az e szolgáltatások beszerzési költségei után megfizetett héát általános költségnek kell tekinteni, és teljes egészében kell vonni, kivéve ha egyes

értékesítési gazdasági ügyletek adómentesek, amely esetben a levonási jog csak a levonási hányad szabályai szerint gyakorolható (28. pont).

A 2016. június 9-i Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft ítélet (C-332/14, EU:C:2016:417)

Ezen ügyben egy német jog szerinti, ingatlanokkal foglalkozó polgári jogi társaság a tulajdonában álló telken lebontott egy régi épületet, és egy lakás- és kereskedelmi célú épület építésébe kezdett. Ez az épület hat lakás- és kereskedelmi célú egységet, valamint tíz földalatti parkolóhelyet foglalt magában. Ezen egységek és parkolók közül egyeseket bérbe adtak.

Az 1999 és 2003 közötti évekre kiterjedő időszakra vonatkozóan az adóalany olyan felosztási kritérium alapján számította ki a bontási és építési munkálatokra vonatkozóan megfizetett héára vonatkozó levonási jogát, amely a kereskedelmi egységek vagy azokhoz tartozó parkolóhelyek héaköteles bérbeadásából, valamint a héamentes bérbeadási ügyletekből származó forgalom között fennálló arányon alapult. Ugyanakkor az épület egyes részei, amelyeket eredetileg héaköteles ügyletek megvalósítására szántak, végül héamentes módon kerültek bérbeadásra. Mivel a német adóhatóság azon a véleményen volt, hogy a héalevonást a forgalmon alapuló pontosabb felosztási kritérium, vagyis a területen alapuló felosztási kritérium alapján kell elvégezni, ez utóbbit alkalmazta, csökkentve az adóalanynak biztosított levonási százalékot.

E jogvita arra készítette a nemzeti bíróságot, hogy azzal a kérdéssel forduljon a Bírósághoz, hogy abban az esetben, ha valamely épületet később adólevonásra jogosító és egyéb, adólevonásra nem jogosító ügyletekre használnak, a tagállamok kötelesek-e előírni, hogy a megelőzően az ezen épület felépítéséhez vagy megszerzéséhez használt termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat először is kizárólag az egyik vagy másik kategóriába tartozó ügyletekhez rendeljék hozzá, annak érdekében, hogy ezt követően kizárólag csak az így hozzá nem rendelhető termékek és szolgáltatások utáni levonási jogot határozzák meg forgalmon alapuló felosztási kritérium alapján, vagy, feltéve hogy e módszer a levonási hányad pontosabb meghatározását biztosítja, területen alapuló felosztási kritérium alapján. A nemzeti bíróság egyébiránt arra várt választ, hogy a Bíróság által e kérdésre adandó válasz alkalmazandó-e a valamely vegyes használatú épület használatához, fenntartásához vagy karbantartásához beszerzett vagy igénybe vett termékekre, illetve szolgáltatásokra is.

A Bíróság, miután megállapította, hogy a tagállamok főszabály szerint kötelesek előírni, hogy az adóalanyoknak az adólevonási joguk összegének meghatározásához először az előzetesen beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat hozzá kell rendelniük a különböző, utóbb teljesített ügyletekhez, pontosította, hogy ezen államok illetékes hatóságainak feladata, hogy e termékekre és szolgáltatásokra a felhasználásuknak megfelelő levonási rendszert alkalmazzák, figyelembe véve, hogy ami az olyan termékeket és szolgáltatásokat illeti, amelyek nem egyetlen típusú ügyletkezeléssel kapcsolhatók, a 77/388 irányelv által előírt arányosítási rendszert kell alkalmazni (26. pont).

A Bíróság e tekintetben kifejtette, hogy a nemzeti szabályozás engedélyezheti az adóalanyok számára, hogy ne osszák fel e termékeket és szolgáltatásokat, azok felhasználásától függetlenül, amennyiben az említett termékek és szolgáltatások vegyes használatú épület megszerzését vagy felépítését érintik, és e hozzárendelés a gyakorlatban nehezen kivitelezhető (28. pont). Ezzel

szemben, ha az említett hozzárendelés a gyakorlatban könnyen megvalósítható, a tagállam nem írhatja elő, hogy az adóalanyok mentesülnek az alól, hogy a termékeket és szolgáltatásokat az ezen ingatlan révén megvalósított különböző értékesítési ügyletekhez rendeljék (30. pont).

Ami a levonás kiszámítását illeti, a Bíróság emlékeztetett arra, hogy a levonásra jogosító és a levonásra nem jogosító ügyletekre egyaránt felhasznált termékeket és szolgáltatásokat illetően ezen összeget főszabály szerint meghatározott levonási hányad alapján kell kiszámítani az adóalany által teljesített összes értékesítésre (31. pont). A tagállamok azonban más számítási módszert is előírhatnak azzal a feltétellel, hogy az biztosítja az előzetesen megfizetett hía levonási hányadának az ezen előbbi módszer alkalmazásából eredőnél pontosabb meghatározását (32. pont).

A Bíróság úgy ítélte meg, hogy amennyiben valamely épületet később adólevonásra jogosító és egyéb, adólevonásra nem jogosító ügyletekre használnak, a tagállamok, amennyiben e hozzárendelés nehezen megvalósítható, nem kötelesek előírni, hogy a korábban az ezen épület felépítéséhez, megszerzéséhez, fenntartásához vagy karbantartásához használt termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat először e különböző ügyletekhez rendeljék hozzá, annak érdekében, hogy ezt követően kizárólag az egyes adólevonásra jogosító és egyéb, adólevonásra nem jogosító ügyletekre egyaránt felhasznált ezen termékek és igénybe vett ezen szolgáltatások utáni levonási jogot határozzák meg forgalmon alapuló felosztási kritérium alapján, vagy, feltéve hogy e módszer a levonási hányad pontosabb meghatározását biztosítja, területen alapuló felosztási kritérium alapján (36. pont).

IV. Az adólevonási jog korlátozása

A korlátozások e rész értelmében vett fogalmát tágabban kell értelmezni, mint a 2006/112 irányelv 176. cikkében előírt korlátozásokat. Itt ugyanis inkább a levonási jog korlátairól van szó.

Ebben a tekintetben három ítéletet mutatunk be, azaz a Maks Pen²⁵, a Gemeente Woerden²⁶ és az Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments²⁷ ítéleteket.

A 2014. február 13-i Maks Pen ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69)

Ebben az ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a tagállamok számára a 2006/112 irányelv 273. cikkének első bekezdésében előírt azon lehetőség, amely szerint ez utóbbiak megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a hía pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, nem alkalmazható – amint azt ugyanezen cikk második bekezdése meghatározza – az említett irányelvben meghatározottakat meghaladó, további kötelezettségek előírására (42. pont). A Bíróság szerint ugyanis a számviteli

²⁵ 2014. február 13-i ítélet (C-18/13, EU:C:2014:69). Lásd még a jelen adatlapnak „Az adólevonási jog keletkezése és terjedelme” című II. részében „A csalás levonási jogra gyakorolt hatása” című 2. rovatot.

²⁶ 2016. június 22-i ítélet (C-267/15, EU:C:2016:466).

²⁷ 2017. szeptember 14-i ítélet (C-132/16, EU:C:2017:683). Lásd még a jelen adatlapnak „Az adólevonási jog keletkezése és terjedelme” című II. részében a „Közvetlen és azonnali kapcsolat” című 1. rovatot.

jellegű egyes követelmények szolgáltató általi esetleges elmulasztása nem befolyásolhatja a nyújtott szolgáltatások címzettjeit megillető, a megfizetett hía levonására való jogot, ha a szolgáltatásra vonatkozó számlák a 2006/112 irányelv 226. cikkében megkövetelt valamennyi adatot tartalmazzák (47. pont). Következésképpen a Bíróság úgy határozott, hogy a 2006/112 irányelvvel ellentétes az a nemzeti rendelkezés, amely szerint a szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontja az az időpont, amikor teljesültek az érintett szolgáltatásból származó bevétel elismerésének feltételei (48. pont és a rendelkező rész 3. pontja).

A 2016. június 22-i Gemeente Woerden ítélet (C-267/15, EU:C:2016:466)

Ebben az ügyben egy Hollandiában található, a 2006/112 irányelv értelmében vett adóalanynak minősülő önkormányzat épületeket építtetett, és azokat az építési költségeknél alacsonyabb áron értékesítette egy olyan vevőnek, aki az érintett épületek egy részének használatát ingyenesen átengedte harmadik személynek. Az épület más részeit ellenérték fejében különböző bérlőknek adták bérbe. A kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezte, hogy ilyen helyzetben az adóalany jogosult-e az épületek építésével kapcsolatban felszámított hía teljes összegének levonására, vagy csak részleges levonásra, az említett épületek azon részeinek arányában, amelyeket a vevő gazdasági tevékenységekre, azaz ellenérték fejében történő bérbeadásra használ fel.

E tekintetben a Bíróság megjegyezte, hogy a 2006/112 irányelv a levonáshoz való jogot nem rendeli alá semmiféle, a szóban forgó termékek vagy szolgáltatások azon személy általi felhasználásához kötődő feltételnek, aki az adóalanytól e terméket vagy szolgáltatást kapja, mivel abból az következne, hogy minden, valamely adóalany által egy gazdasági tevékenységet nem folytató vásárlóval vagy szolgáltatást igénybe vevővel – mint például a magánszemélyekkel – teljesített ügylet korlátozza az adóalany levonáshoz való jogát (36. pont).

Ezenfelül a Bíróság szerint az olyan feltétel, miszerint a szóban forgó termékeknek vagy szolgáltatásoknak a vásárló vagy az igénybe vevő általi felhasználása határozza meg az eladó vagy szolgáltató levonáshoz való jogát, azzal a következménnyel járna, hogy az adóalany levonáshoz való joga a vásárló vagy az igénybe vevő utólagos cselekvésétől függene, akik továbbra is rendelkeznének a termék felhasználása rövid vagy hosszú távú módosításának jogával (37. pont).

A Bíróság úgy ítélte meg, hogy a gazdasági ügylet eredménye nem releváns a levonási jog szempontjából, feltéve hogy maga a tevékenység héaköteles, és következésképpen a szóban forgó adóalany jogosult az épületek építése után megfizetett hía teljes összegének levonására, és nem csupán ezen adó részleges, az említett épületek azon részeinek arányában való levonására, amelyeket a vevő gazdasági tevékenységekre használ (40. és 42. pont).

A 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet (C-132/16, EU:C:2017:683)

Ez az ügy elsősorban a közvetlen és azonnali kapcsolat fennállásának feltételére vonatkozik.²⁸

Ami a 2006/112 irányelv 176. cikke értelmében vett korlátozásokat illeti, a Bíróság ebben az ítéletben megállapította, hogy még ha a bolgár jog szóban forgó rendelkezése a levonási jognak a Bolgár Köztársaság Európai Unióhoz való csatlakozásának időpontjában fennálló kizárását írja is elő, e cikk csak akkor teszi lehetővé az ilyen kizárások fenntartását, ha azok nem írnak elő a 2006/112 irányelv, és különösen annak 168. cikke által bevezetett levonási rendszer alól való általános kizárásokat. Emlékeztetni kell arra, hogy a bolgár jog említett rendelkezése értelmében a héalevonási jog nem állt fenn, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől eltérő tevékenységekhez szánták (21. pont).

V. Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai

A 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11, EU:C:2012:373)

Ez a korábban már felidézett ügy a szóban forgó jog gyakorlásával kapcsolatos elemeket is magában foglalt.²⁹

Ebben a tekintetben a Bíróság ezen ítéletben megállapította, hogy az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, hogy rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy héabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal (61. pont).

A Bíróság szerint, bár nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy tegyen meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adócsaláshoz, a 2006/112 irányelv 273. cikkének első bekezdésében előírt lehetőséget nem lehet ezen irányelvnek az „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” elnevezésű XI. címe „Számlázás” című 3. fejezetében és különösen az annak 226. cikkében meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni (56. pont).

Főszabály szerint ugyanis az adóhatóság feladata az adóalanyoknál az ahhoz szükséges ellenőrzések elvégzése, hogy felderítse a héával kapcsolatos szabálytalanságokat, illetve csalásokat, valamint hogy az e szabálytalanságokat, illetve csalásokat elkövető adóalanyokkal

²⁸ Lásd még a jelen adatlapnak „Az adólevonási jog keletkezése és terjedelme” című II. részében a „Közvetlen és azonnali kapcsolat” című 1. rovatot.

²⁹ Lásd még a jelen adatlapnak „Az adólevonási jog keletkezése és terjedelme” című II. részét.

szemben szankciókat alkalmazzon (62. pont), e hatóság pedig nem ruházhatja át saját ellenőrzési feladatait az adóalanyokra.

A 2014. február 6-i Fatorie ítélet (C-424/12, EU:C:2014:50)

Ez az ügy a fordított adózási eljárás keretébe illeszkedik.³⁰ Ebben az ügyben az a kérdés merült fel, hogy az uniós jognak megfelelően az alapügy felperesét, a szolgáltatást igénybe vevő társaságot meg lehetett volna-e fosztani az azon héa levonásához való jogtól, amelyet a szolgáltatásnyújtó részére tévesen kiállított számla alapján jogalap nélkül fizetett meg, beleértve azt az esetet is, ha e hiba kijavítása az említett szolgáltatásnyújtó fizetéseképtelensége miatt lehetetlen volt.

A Bíróság egyrészt emlékeztetett arra, hogy a fordított adózási eljárás alkalmazása esetén semmiféle héafizetésre nem kerül sor a szolgáltatást nyújtó és az azt igénybe vevő között, mivel a teljesített ügyletek után ez utóbbi kötelezett az előzetesen felszámított héa megfizetésére, egyúttal főszabályként levonhatja ugyanezt az adót oly módon, hogy semmiféle fizetési kötelezettsége nem keletkezik az adóhatóság felé (29. pont).

Másrészt, ami az adólevonási jog gyakorlásának a 2006/112 irányelv 178. cikkében felsorolt szabályait illeti, kizárólag az e cikk f) pontja szerinti szabályok alkalmazandók, mivel a fent hivatkozott irányelv 199. cikke (1) bekezdése a) pontjának hatálya alá eső fordított adózási eljárásról van szó (32. pont).

E tekintetben azon adóalanyok, akik valamely szolgáltatás igénybevevőjeként az e szolgáltatáshoz kapcsolódó héa megfizetésére kötelezett, nem kell a 2006/112 irányelv formai követelményei szerint kiállított számlával rendelkeznie ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, és kizárólag az érintett tagállam által a számára a fent hivatkozott 178. cikk f) pontjában meghagyott lehetőség keretein belül meghatározott formai követelményeknek kell eleget tennie (33. pont). Az érintett tagállam által ekképpen meghatározott formai követelmények terjedelme, amely követelményeket az adóalanyok be kell tartania ahhoz, hogy héalevonási jogát gyakorolhassa, nem mehet túl azon a mértéken, amely a fordított adózási eljárás helyes alkalmazásának és a héa beszedésének biztosításához mindenképp szükséges (34. pont).

Így a Bíróság korábban már megállapította, hogy a fordított adózási eljárás keretében az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonása lehetséges legyen, amennyiben az érdemi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany (35. pont).

Mindazonáltal az alapügyben a Bíróság megállapította, hogy túl azon, hogy a vitatott számla nem felelt meg a nemzeti jogszabályokban előírt alaki követelményeknek, a fordított adózási eljárás egyik érdemi követelményét szintén nem tartották be. Ugyanis, mivel a felperes nem volt köteles a héa szolgáltató részére történő megfizetésére, és mivel ezen adó megfizetésével nem tartották

³⁰ A tényálláshoz lásd a jelen adatlapnak „Az adólevonási jog keletkezése és terjedelme” című II. részét.

tiszteletben a fordított adózási eljárás egyik érdemi követelményét, az előbbi nem élhet levonási jogával e héa tekintetében (40. pont).

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

Ebben az ügyben a német adóhatóság azzal az indokkal tagadta meg az alapeljárás felperesétől, egy textil-nagykereskedelemmel foglalkozó vállalkozástól, hogy levonja az általa azon évekre vonatkozóan előzetesen megfizetett héát, amikor az általa átvett számlákat kiállították, hogy e számlák eredeti változata nem felel meg a nemzeti adójogi szabályozásban előírt követelményeknek. A szóban forgó szabályozás értelmében egy számlának egy kötelező elem, nevezetesen a héa-azonosítószám feltüntetésére irányuló kijavítása nem keletkeztetett visszaható joghatásokat, és ekképpen a kijavított számla jogcímén gyakorolt héalevonáshoz való jog nem azon év vonatkozásában érvényesült, amelynek során e számlát eredetileg kiállították, hanem azon év vonatkozásában, amelynek során azt kijavították.

Ugyanis az e vállalkozás által a kereskedelmi ügynökeivel szemben kibocsátott jutalékelszámolások, valamint egy reklámszakember 2009 és 2011 közötti időszakra vonatkozó számlái nem tartalmazták címzettjeik adószámát vagy héa-azonosítószámát, és e helyzetet az adóhatóság által végzett helyszíni ellenőrzés során 2013-ban helyesbítették.

Mindezen körülmények ellenére az adóhatóság módosító adómegállapító határozatokat bocsátott ki a 2008–2011. év vonatkozásában, amelyekben a helyszíni ellenőrzés során tett megállapítások alapján azzal az indoklással csökkentette a felperes által a héa jogcímén levonható összegeket, hogy az adólevonás feltételei nem álltak fenn ezekben az években, hanem csak a számlák kijavításának időpontjában, azaz a 2013. év folyamán.

Következésképpen ebben az ügyben a Bíróságnak azon hatás kérdésében kellett döntenie, amelyet a hibás számlák kijavításának időbeli hatálya a héalevonási jog gyakorlására fejtett ki.

E tekintetben a Bíróság először is emlékeztetett arra, hogy a 2006/112 irányelv 179. cikkének első bekezdéséből 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 a számla birtokában van (35. pont). Másodszor a Bíróság arra is emlékeztetett, hogy a héalevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható, továbbá a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. Az adólevonási rendszer arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenysége kapcsán fizetendő vagy megfizetett áfa terhe alól. Mindazonáltal a Bíróság szerint az olyan nemzeti 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 (37. pont).

Ezenfelül a Bíróság megjegyezte, hogy a héasemlegesség alapvető elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonása lehetséges legyen, ha az anyagi jogi feltételek teljesülnek, még ha egyes alaki feltételeknek nem is tesznek eleget az adóalanyok. Márpedig az olyan számla

birtoklása, amely tartalmazza a 2006/112 irányelv 226. cikkében előírt elemeket, az említett adó levonásához való jog alaki, és nem anyagi jogi feltételének minősül. (38. pont).

Következésképpen a Bíróság kimondta, hogy az ilyen nemzeti szabályozás ellentétes a 2006/112 irányelv több rendelkezésével, különösen az adólevonási jog gyakorlásának részletes szabályaira vonatkozó rendelkezésekkel (43. pont).

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

Ebben az ügyben egy Portugáliában letelepedett társaság, az alapeljárás felperese vitatta, hogy az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) megtagadta az alapeljárás felperese mint valamely ügyvédi iroda által nyújtott jogi szolgáltatások címzettje által előzetesen megfizetett héa levonását, azzal az indokkal, hogy az ezen iroda által kiállított számlák nem feleltek meg a nemzeti jogszabályokban előírt alaki követelményeknek. A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés először is bizonyos adatokra, mint a számlákon kötelezően feltüntetendő, a nyújtott szolgáltatások terjedelmére és jellegére, valamint időpontjára, másodszor pedig az adóhatóság azon lehetőségére vonatkozott, hogy kizárólag azon okból tagadja meg a héalevonási jogot, hogy a számlák nem tartalmazták az említett adatokat.

A Bíróság először is, miután elismerte, hogy a kizárólag az „[egy bizonyos időponttól] a mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” megjegyzést tartalmazó számlák nem feleltek meg eleve a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. pontjában foglalt követelményeknek, és hogy a „mai napig nyújtott jogi szolgáltatások” pusztán említését tartalmazó számlák a priori nem felelnek meg sem az említett 6. pontban említett, sem pedig az említett cikk 7. pontjában említett követelményeknek, a kérdést előterjesztő bíróságtól kérte annak ellenőrzését, az alapügy felperese által benyújtott csatolt dokumentumok részletesebben bemutatják-e az alapügyben érintett jogi szolgáltatásokat, és tekinthetők-e az említett irányelv 219. cikke értelmében olyan iratokként, amelyek az eredeti számlát módosítják, valamint arra kifejezetten és egyértelműen utalnak (35. pont).

Ezt követően a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az adóhatóság nem tagadhatja meg a héalevonás jogát kizárólag azon okból, hogy valamely számla nem teljesíti az ezen irányelv 226. cikkének 6. és 7. pontjában előírt feltételeket, ha rendelkezésére áll minden, annak ellenőrzéséhez szükséges adat, hogy az e jogra vonatkozó anyagi jogi feltételek teljesülnek-e (43. pont). A Bíróság szerint ugyanis az adóhatóság nem szorítkozhat magának a számlának a vizsgálatára, hanem figyelembe kell vennie az adóalany által szolgáltatott kiegészítő információkat is (44. pont).

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

Ezen ügyben a 2011. év során történt adóellenőrzést követően a portugál adóhatóság utólagos héamegállapításokat végzett a 2008 februárja és 2010 májusa között megvalósított azon termékértékesítések vonatkozásában, amelyek esetében a felperes társaság az általános adómérték helyett tévesen csökkentett héamértéket alkalmazott. E társaság ezt követően korrigálta a héát, megfizetve a kiegészítő héát, és kérte annak megtérítését a héaalany

kereskedelmi partnerétől, terhelési értesítéseket küldve ez utóbbinak. E kereskedelmi partner, aki megkapta az alapügy felperese által értékesített termékeket, többek között azzal az indokkal tagadta meg e kiegészítő héa megfizetését, hogy azt nem tudja levonni, mivel lejárt a nemzeti jogszabályban előírt négyéves határidő, és nem neki kell viselnie azon hiba következményeit, amelyért egyedül az alapeljárás felperese volt felelős.

E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy az adóalany számára engedélyezhető a héalevonás akkor is, ha jogát nem gyakorolta abban az időszakban, amelynek során e jog keletkezett, vagyis akkor, amikor az adófizetési kötelezettség keletkezett, feltéve azonban, hogy a nemzeti szabályozásban megállapított feltételeket és eljárásokat betartják (35. pont).

A Bíróság emlékeztetett arra, hogy az olyan jogvesztő határidő, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy úgy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztotta az előzetesen felszámított héa levonásának követelését, hogy így elveszíti a levonási jogát, nem minősíthető összeegyeztethetetlennek a 2006/112 irányelvben megállapított rendszerrel, amennyiben e határidő tiszteletben tartja az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét (37. pont).

A Bíróság szerint az alapeljárás felperesének üzleti partnere számára objektíve lehetetlen volt, hogy levonási jogát az utóbbi általi héakorrekciót megelőzően gyakorolja, mivel azt megelőzően nem rendelkezett az eredeti számlákat javító dokumentumokkal, és azt sem tudta, hogy kiegészítő héát kell fizetni (42. pont).

Ugyanis csak e korrekció után teljesültek a héalevonásra jogosító anyagi és alaki feltételek, tehát a kereskedelmi partner csak ez után kérhette, hogy mentesítsék a fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól a 2006/112 irányelvnek és az adósemlegesség elvének megfelelően. Ennek megfelelően, mivel az említett kereskedelmi partner nem tanúsította gondosság hiányát a fizetési felszólítások kézhezvételét megelőzően, és nem állt fenn visszaélés vagy a az alapügy felperesével való csalárd összejátszás, az eredeti számlák kibocsátásának időpontjában kezdődő és bizonyos ügyletek esetében e korrekciót megelőzően lejáró határidő nem zárhatja ki érvényesen a héalevonási jog gyakorlását (43. pont).

VI. Az adólevonások korrekciója

A 2013. október 10-i Pactor Vastgoed ítélet (C-622/11, EU:C:2013:649)

Ebben az ügyben az alapügy alperese ingatlant szerzett, és ezen értékesítés adózását választotta, amint azt korábban az említett ingatlan értékesítője tette, amikor megvásárolta. Ezt követően e társaság bérbe adta az említett ingatlant, amely ügylet héamentes volt, majd eladta azt, amely értékesítés szintén héamentes volt. Mivel a holland adóhatóság úgy vélte, hogy az alperes társaság részére végzett értékesítés nem felelt meg a nemzeti rendelkezésekben foglalt feltételeknek, és emiatt ezt az értékesítést mentesíteni kellett volna a héa alól, a holland adóhatóság e társasággal szemben utólagosan állapított meg héát, amely megfelelt a később az alperes társaság részére értékesített ingatlan megszerzésekor az értékesítő által levont héa korrekcióját követően fizetendő összegnek.

Az e jogvitában eljáró Hoge Raad der Nederlanden (legfelsőbb bíróság, Hollandia) azt a kérdést intézte a Bírósághoz, hogy a héalevonás korrekciója alapján fizetendő összegeket be lehet-e szedni az e levonást végző személytől eltérő adóalanytól.

E tekintetben a Bíróság emlékeztetett, hogy a korrekciós mechanizmus a héalevonási rendszer szerves részét képezi (33. pont). A korrekcióval kapcsolatosan lefektetett szabályok célja ugyanis az, hogy elősegítsék a levonások pontosságát a héa semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységekhez használják. A cél az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsenek az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között (34. pont).

A Bíróság megállapította, hogy a héalevonás korrekciója alapján fizetendő összegek beszedésére nem kerülhet sor más adóalanytól, mint aki e levonást végezte (47. pont és a rendelkező rész). A Bíróság szerint az ezzel ellentétes értelmezés nem egyeztethető össze a levonások korrekciója területén követett célokkal. Ebben az összefüggésben azt a lehetőséget, hogy az adóalanyon kívüli más személy legyen egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért, nem lehet akként értelmezni, hogy az alapján önálló adókötelezettséget állapíthatnak meg e személy terhére (39. pont). Továbbá valamely ingatlan egymást követő értékesítései esetében az a körülmény, hogy az érintett adóalanyok egyike azon értékesítés alkalmával, amelynek részese volt, nem felelt meg az adózás választására vonatkozó jog gyakorlása részletszabályainak, nem járhat azzal a következménnyel, hogy ezt az adóalanyt arra kötelezzék, hogy fizesse meg azt az adótartozást, amely egy másik adóalany által elszámolt héalevonás korrekcióját követően az említettek közül azon értékesítés esetében fizetendő, amely tekintetében az előbbi adóalany kívülálló (40. pont).

A 2014. február 6-i Fatorie ítélet (C-424/12, EU:C:2014:50)³¹

Ebben az ügyben a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezte a Bíróságtól, hogy ellentétes-e a jogbiztonság elvével az olyan nemzeti közigazgatási gyakorlat, amelynek értelmében a nemzeti adóhatóság visszavon valamely olyan határozatot, amelyben korábban elismerte az adózó héalevonási jogát, és egy új ellenőrzést követően e héát és annak késedelmi pótlékait követeli tőle.

A Bíróság úgy ítélte meg, hogy nem ellentétes a jogbiztonság elvével a román adóhatóság közigazgatási gyakorlata, amelynek értelmében a nemzeti adóhatóság jogvesztő határidőn belül visszavonja az ilyen határozatot.

Kétségtelen, hogy a jogbiztonság elve megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (46. pont). Az a nemzeti szabályozás azonban, amely elévülési időn belül egy meghatározott időszak tekintetében kivételesen lehetővé teszi újabb ellenőrzés lefolytatását, amennyiben az adóellenőrök előtt az ellenőrzés időpontjában nem ismert további adatok vagy

³¹ A tényálláshoz lásd a jelen adatlapnak „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” című V. részét.

az ellenőrzés eredményét befolyásoló számítási hibák merülnek fel, tiszteletben tartja a jogbiztonság elvét (47. és 48. pont).

Ami a késedelmi pótlékot illeti, a Bíróság megállapította, hogy az e szabályozásban bevezetett rendszerben előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása. A tagállamoknak azonban e hatáskörüket az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennél fogva az arányosság elvére figyelemmel kell gyakorolniuk.(50., 51. pont és a rendelkező rész 2. pontja).

A 2016. június 9-i Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft ítélet (C-332/14, EU:C:2016:417)³²

Ebben az ügyben a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra várt választ, hogy a 77/388 irányelv 20. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének hatálya alá tartozó termékek vagy szolgáltatások után elszámolt héalevonás korrekciója, az érintett korrekciós időszak során bekövetkezett, az e levonások kiszámításához használt héafelosztási kritérium módosítása következtében. Azt is kérdezte, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem elveivel ellentétes-e az olyan nemzeti jogszabály, amely az egyes levonások kiszámításához használt héafelosztási kritérium módosítását követően kifejezetten nem írja elő az előzetesen megfizetett adónak a 77/388 irányelv 20. cikke szerinti korrekcióját, és átmeneti szabályozást sem ír elő.

A Bíróság úgy ítélte meg, hogy a 77/388 irányelv azt követeli meg, hogy előírják az említett irányelv 17. cikke (5) bekezdésének hatálya alá tartozó termékek vagy szolgáltatások után elszámolt héalevonások korrekcióját ezen adó, e levonások kiszámításához használt, az ugyanezen irányelvben a levonható adó meghatározására előírt módszertől eltérő felosztási kritériumának – az érintett korrekciós időszak során történő – elfogadása következtében (47. pont és a rendelkező rész 2. pontja). Az eredetileg elszámolt levonásokat ugyanis akkor kell módosítani, ha az ezen adólevonások összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a levonásra jogosító bevallás benyújtása után módosultak (38. pont). Márpedig a levonási összegek meghatározásához a felosztási kritérium és ennél fogva a levonási összeg kiszámításának alkalmazott módja képezi a figyelembe vett tényezőket (42. pont).

A Bíróság azt is megállapította, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem elveit úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétesek az olyan nemzeti jogszabályok, amelyek az egyes levonások kiszámításához használt felosztási kritérium módosítását követően kifejezetten nem írják elő az előzetesen megfizetett adó korrekcióját, sem átmeneti szabályozást nem írnak elő, jóllehet az előzetesen megfizetett adónak az adóalany által e módosítást megelőzően alkalmazandó felosztási kritérium alapján történő felosztását általánosságban megfelelően ismerte el a legfelsőbb bíróság (65. pont és a rendelkező rész 3. pontja).

A Bíróság szerint ebből következik, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem elve nem értelmezhető akként, hogy annak érdekében, hogy elő lehessen írni a levonási jog korrekcióját e

³² A tényálláshoz lásd a jelen adatlap „Arányos levonás” című III. részét.

jog számítási módjának módosítása esetében, kifejezetten emlékeztetni kell e korrekció kötelező jellegére azon nemzeti jogszabályban, amely alapján e módosítás végrehajtásra került (54. pont). Ugyanakkor különleges helyzetekben, amikor az említett elvek megkövetelik, szükséges lehet a körülményekhez igazított ilyen rendszer bevezetése (57. pont). Így a nemzeti jogalkotó megsértheti ezen elveket, ha hirtelen és előre nem látható módon anélkül fogad el az adóalanyokat addig megillető jogot megszüntető új törvényt, hogy az utóbbiak számára az alkalmazkodáshoz szükséges időt hagytak volna, és az elérendő célhoz ez nem volt szükséges (58. pont). Különösen az adóalanyoknak biztosítani kell az alkalmazkodáshoz szükséges időt, amennyiben az addig őket megillető jog megszüntetése gazdasági kiigazítások elvégzésével jár számukra (59. pont).

Mindazonáltal a Bíróság leszögezte, hogy egyrészt a számítási módszer módosítása nem az adóalanyokat megillető levonási jog megszüntetésével, hanem annak hatályának kiigazításával jár (61. pont). Másrészt a Bíróság megállapította, hogy az ilyen módosítás önmagában főszabály szerint nem jár azzal, hogy az adóalanyok megfelelő gazdasági kiigazítást végeznek el, és ennél fogva nem tűnik feltétlenül szükségesnek alkalmazkodási idő (62. pont).

VII. Visszatérítés

A valamely tagállamban letelepedett adóalanynak a 2008/9/EK irányelv³³ által szabályozott, valamely másik tagállamban megfizetett héa visszatérítéséhez való joga megfelel a 2006/112 irányelvben az adóalany javára biztosított azon jognak, amelynek alapján levonhatja a saját tagállamában megfizetett előzetesen felszámított héát. 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.

A 2012. június 21-i Elsacom ítélet (C-294/11, EU:C:2012:382)

Ebben az ügyben a nemzeti adóhatóság megtagadta az alapügy alperese által az 1999. év során megfizetett héa visszatérítését. Az erre vonatkozó visszatérítés iránti kérelmet 2000. július 27-én nyújtották be. Az adóhatóság az elutasítást a kérelem elkésztett benyújtásával indokolta, mivel annak határideje 2000. június 30. volt.

A kérdést előterjesztő bíróság azt kívánta megtudni a Bíróságtól, hogy jogvesztő-e a 79/1072 irányelvben a nem belföldön letelepedett adóalanyok által benyújtott héa-visszatérítés iránti kérelmek benyújtására előírt határidő.

A Bíróság megállapította, hogy a 79/1072 irányelv 7. cikke (1) bekezdése első albekezdésének utolsó mondatában előírt határidő nem értelmezhető eljárási határidőként, azaz olyan határidőként, amelynek elmulasztása nem von maga után jogvesztést. Ugyanis, tekintettel mind

³³ A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben biztosított hozzáadottértékadó-visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 23. o.).

az említett rendelkezés szövegére, mind pedig a 79/1072 irányelv céljára, vagyis arra, hogy „ki kell küszöbölni a tagállamokban jelenleg érvényes intézkedések közötti eltéréseket, amelyek egyes esetekben a kereskedelem eltérüléséhez és a verseny torzulásához vezetnek”, a Bíróság kimondta, hogy az irányelvben a héa-visszatérítés iránti kérelem benyújtására előírt hat hónapos határidőt jogvesztőnek kell tekinteni (24., 28., 34. pont és a rendelkező rész).

A 2012. október 25-i Daimler és Widex ítélet (C-318/11 és C-319/11, EU:C:2012:666)

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmeket egy Németországban, valamint egy Dániában letelepedett vállalkozás és a Skatteverket (svéd adóhatóság) között, az utóbbi azon határozatainak jogszerűsége tárgyában folyamatban lévő két jogvita keretében terjesztették elő, amelyben e hatóság elutasította a Svédországban termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás alkalmával megfizetett héa visszatérítése iránti kérelmeiket. Az adóhatóság úgy határozott, hogy nem hagyja helyben a visszatérítés iránti kérelmet, mivel a szóban forgó vállalkozások állandó telephellyel rendelkeztek Svédországban. A vállalkozás, amelynek székhelye Németországban volt, Svédországban található tesztelésítményekben tesztelt autókat téli körülmények között, amely országban egyszemélyes leányvállalattal rendelkezett, amely a számára helyiségeket, tesztpályákat és a tesztekhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatásokat biztosított. A szóban forgó vállalkozás az autótesztek keretében eszközölt beszerzéseket. Azon vállalkozás, amelynek székhelye Dániában volt, kutatórészleggel rendelkezett Svédországban. Szintén beszerzéseket eszközölt, amelyek az e kutatórészlegében végzett tevékenységéhez szükséges termékeket és szolgáltatásokat érintettek. E vállalkozások egyike sem teljesített adóköteles értékesítési ügyleteket Svédországban a műszaki tesztelő, illetve kutató részlegeik útján.

Ilyen körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánta megtudni a Bíróságtól, hogy a valamely tagállamban honos héaalany, aki adóköteles tevékenységek kivételével csak műszaki teszteléseket vagy kutatótevékenységet végez másik tagállamban, tekinthető-e úgy, mint aki e másik tagállamban rendelkezik a 2008/9 irányelv értelmében vett „állandó telephellyel, ahonnan üzleti tevékenységet végez”.

A Bíróság mindenekelőtt leszögezte, hogy az „állandó telephely, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek” fogalom két együttes feltételt foglal magában, egyrészt az „állandó telephely” fennállását, másrészt pedig onnan „üzleti tevékenység” végzését (32. pont). A visszatérítéshez való jog kizárásához azt kell megállapítani, hogy az állandó telephely ténylegesen teljesített adóköteles ügyleteket a visszatérítés iránti kérelem benyújtása szerinti tagállamban, nem pedig azt, hogy az említett létesítmény egyszerűen alkalmas ilyen ügyletek teljesítésére (37. pont).

Ezt követően a Bíróság megállapította, hogy az alapjogvitákban nem vitatott, hogy az érintett vállalkozások a műszaki tesztekre és a kutatásra irányuló szolgáltatásnyújtásaik által nem teljesítettek adóköteles értékesítési ügyleteket a visszatérítés iránti kérelmek benyújtása szerinti tagállamban (38. pont). Ilyen körülmények között a héa visszatérítéséhez való jogot el kell ismerni többek között annak vizsgálata nélkül, hogy a szóban forgó vállalkozások rendelkeznek-e „állandó telephellyel”, mivel az „állandó telephely, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek” kitélt képező két feltétel kumulatív (39. pont). Ezen értelmezést nem kérdőjelezi meg az a körülmény, hogy az adóalany a visszatérítés iránti kérelmének helye szerinti tagállamban olyan egyszemélyes leányvállalattal rendelkezik, amely szinte kizárólag számára nyújt különböző, a

műszaki teszteléssel összefüggő szolgáltatásokat (51. pont és a rendelkező rész). Ugyanis az ilyen egyszemélyes leányvállalat olyan jogi személy, amely önálló adóalany (48. pont).

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

2004 és 2010 között egy Németországban székhellyel rendelkező társaság, valamint két Szlovákiában székhellyel rendelkező társaság (a továbbiakban együtt: Hella társaságok) személygépkocsik világítóberendezéseinek gyártásához szükséges öntőformákat értékesítettek a Volkswagen AG Németországban székhellyel rendelkező társaság részére. Ezzel kapcsolatban a számlákon a Hella társaságok nem számították fel a héát, mivel úgy tekintették, hogy héamentes „pénzügyi ellentételezésről” van szó. 2010-ben a Hella társaságok észlelték, hogy eljárásuk nem felelt meg a szlovák jognak. Ezért a szóban forgó termékek értékesítése tekintetében a Volkswagen AG által fizetendő héát feltüntető számlákat állítottak ki, és kiegészítő adóbevallásokat nyújtottak be a 2004 és 2010 közötti összes év vonatkozásában, a héát pedig megfizették az állami költségvetés számára. 2011. július 1-jén a Volkswagen az ezen értékesítések tekintetében felszámított héa visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be a szlovák adóhatósághoz.

Az adóhatóság részben helyt adott e kérelemnek, és elrendelte a 2007 és 2010 között megvalósított termékértékesítéseknek megfelelő összegű héa visszatérítését. E hatóság ezzel szemben azon okból utasította el a kérelmet a 2004 és 2006 közötti időszakra vonatkozó részében, hogy lejárt a szlovák jogban előírt ötéves jogvesztő határidő. E tekintetben az volt az álláspontja, hogy a héavisszatérítéshez való jog a termékértékesítések időpontjában keletkezett. A kérdést előterjesztő bíróság azt kívánta megtudni a Bíróságtól, hogy az uniós jogot úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az a tagállami szabályozás, amelynek értelmében olyan körülmények között, amikor is az adóalany számára több évvel a szóban forgó termékértékesítést követően számlázták ki a héát, illetve fizette meg azt az adóalany, a héa-visszatérítéshez való jogot azon indokból tagadják meg, hogy az e jog gyakorlásának az említett szabályozásban előírt jogvesztő határideje számítása a termékértékesítés időpontjában kezdődött és a visszatérítés iránti kérelem benyújtását megelőzően járt le.

A Bíróság először is emlékeztetett arra, hogy héalevonási jog feltétele mind az anyagi, mind az alaki követelmények vagy feltételek tiszteletben tartása (40. pont). Habár a héa levonásához való jog az adófizetési kötelezettséggel egyidejűleg keletkezik, az említett jog gyakorlása főszabály szerint csak azon időponttól lehetséges, amikor az adóalany számlával rendelkezik (43. pont). Az adóalany számára engedélyezhető a héalevonás akkor is, ha jogát nem gyakorolta abban az időszakban, amelynek során e jog keletkezett, feltéve azonban, hogy a nemzeti szabályozásban előírt feltételeket és eljárásokat betartja (45. pont).

A Bíróság megállapította, hogy ezen ügy körülményei között a Volkswagen AG-nak a héának a Hella társaságok általi korrekcióját megelőzően objektíve nem volt lehetősége a visszatérítéshez való jog gyakorlására, mivel korábban nem rendelkezett a számlákkal, és azt sem tudta, hogy héatartozása van (49. pont). Ugyanis csak e korrekciót követően teljesültek a héalevonási jog gyakorlásának anyagi jogi és alaki feltételei, és a Volkswagen AG csak ezt követően kérhette a héa terhe alóli mentesítést. Következésképpen, mivel a Volkswagen AG gondosan járt el, és visszaélés vagy a Hella társaságokkal való csalárd összejátszás hiányában az olyan jogvesztő határidőre, amelynek számítása a termékértékesítés időpontjában kezdődött, és bizonyos

időszakok tekintetében már lejárt e korrekciót megelőzően, nem lehetett volna érvényesen hivatkozni a hÉa visszatérítéséhez való joggal szemben (50. pont).

Ugyanakkor a hÉalevonási jog időbeli korlátozás nélküli gyakorlásának lehetősége a Bíróság szerint ellentétes a jogbiztonság elvével (46. pont). A határidőnek ugyanúgy érvényesülnie kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint a közösségi jogon alapuló hasonló jogok tekintetében, és az nem teheti gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehézé a levonási jog gyakorlását (47. pont). Ezenfelül a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnak a hÉa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, ezen intézkedések azonban nem haladhatják meg az említett célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan veszélyeztessék a hÉa semlegességét (48. pont).

* * *

A jelen adatlapban szereplő ítéletek a Rendszerezett ítélkezési gyakorlat xxx rovatában találhatók.