

**C-624/23. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. október 10.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Administrativen sad Varna (Bulgária)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2023. szeptember 27.

**Felperes:**

„SEM Remont” EOOD

**Alperes:**

Direktor na direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”  
Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za  
prihodite

**Az alapeljárás tárgya**

Az Administrativen sad Varna (várnai közigazgatási bíróság, Bulgária) előtti kereset tárgyát a Natsionalnata agentsia za prihodite (nemzeti központi adóhatóság, Bulgária; a továbbiakban: NAP) várnai területi igazgatóságának adóhatósága által hozott és a felperes „SEM Remont” EOOD-tól az adólevonási jogot a 2021. december 1. és 2021. december 31. közötti adómegállapítási időszak tekintetében megtagadó 2022. augusztus 25-i R – 03000322001265-091-001. sz. utólagos adómegállapítási határozat képezi.

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja**

Az EUMSZ 267. cikk alapján a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 63. cikkének, 167. cikkének, 168. cikke a) pontjának, 176. cikkének, 178. cikke a) pontjának, 218. cikkének,

219. cikkének, 220. cikkének, 203. cikkének, 226. cikkének és 228. cikkének értelmezése céljából előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 63. cikke, 167. cikke, 168. cikkének a) pontja, 178. cikkének a) pontja, 218. cikke, 219. cikke, 220. cikke, 226. cikke és 228. cikke alapján megengedhető-e az adóhatóságnak a nemzeti rendelkezések és különösen a Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: ZDDS) 125. cikkével összefüggésben értelmezett 102. cikkének (4) bekezdésével, 114. cikkével, 116. cikkével és 117. cikkével összefüggésben értelmezett 25. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 71. cikke (1) bekezdésének és 126. cikkének alkalmazásával kapcsolatos olyan gyakorlata, amely alapján a hozzáadottérték-adó (héa) hatálya alá tartozó szolgáltatás igénybevevőjétől mind a szolgáltatás nyújtásának időszaka, mind a szolgáltatásnyújtás adóbevallásban történő bejelentésének időszaka tekintetében megtagadták az adólevonási jogot azzal az indokkal, hogy a szolgáltatás nyújtója által részére kiállított számla nem tüntetett fel héát, és később (a szolgáltatás nyújtójánál végzett adóellenőrzés során) olyan dokumentum készült, amely nem felel meg a számla tartalmával szemben támasztott követelményeknek (olyan jegyzőkönyv készült, amelyben annak készítőjét egyszerre tüntették fel a jegyzőkönyv szerinti szolgáltatásnyújtóként és szolgáltatás-igénybevevőként), és amelyben feltüntették a szolgáltatás igénybevevője részére kiállított számlát, és az azon feltüntetett adóalap után kiszámították a héát, amelynek megfizetésére sor került, és a szolgáltatás igénybevevője csak ezt követően jelentette be az adólevonási jogot („adójóváírás igénybeviteléhez való jog” a ZDDS alapján) a jegyzőkönyv alapján, és az ilyen gyakorlat gyakorlatilag lehetetlenné teszi-e vagy túlzottan megnehezíti-e az adóalany számára az adólevonási jog gyakorlását?

2) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén: Mikor kell gyakorolni az adólevonási jogot: a héát nem feltüntető számla kiállításának időpontjában vagy a jegyzőkönyv szolgáltatásnyújtó általi kiállításának időpontjában?

3) A héairányelv 178. cikkének a) pontjával és 176. cikkével összefüggésben értelmezett 203. cikke és az adósemlegesség elve alapján megengedhető-e a ZDDS 102. cikkének (4) bekezdéséhez hasonló olyan szabályozás és a nemzeti adóhatóság olyan gyakorlata, amely szerint a héa hatálya alá tartozó szolgáltatás olyan nyújtója, aki nem nyújtott be a ZDDS szerinti nyilvántartásba vétel iránti kérelmet a törvényben előírt, azon időponttól számított határidőn belül, amelyben a ZDDS szerinti nyilvántartásba vételi kötelezettség alá került, csupán a nyilvántartásba vételi kötelezettség keletkezése és az adóhatóságnál történő nyilvántartásba vétel közötti időszakban általa nyújtott szolgáltatásokat terhelő héát köteles megfizetni, és nincs lehetőség arra, hogy az a szolgáltatásnyújtó, akinek tekintetében megállapítást nyert a héakötelezettség a ZDDS 102. cikkének (4) bekezdése alapján, helyesbítő számlákat (vagy más dokumentumot) állítson ki

a szolgáltatás igénybevevői részére, hogy ez utóbbiak gyakorolhassák az adólevonási jogot?

### **Unió jogszabályi rendelkezések és ítélkezési gyakorlat**

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv), 63. cikk, 167. cikk, a 168. cikk a) pontja, 176. cikk, a 178. cikk a) pontja, 218. cikk, 219. cikk, 220. cikk, 203. cikk, 226. cikk és 228. cikk

Az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: Bíróság) 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélete, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373

A Bíróság 2014. február 6-i Fatorie ítélete, C-424/12, EU:C:2014:50

A Bíróság 2016. szeptember 15-i Senatex ítélete, C-518/14, EU:C:2016:691

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

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

A Bíróság 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (Végső fogyasztóknak tévesen kiszámlázott héa) ítélete, C-378/21, EU:C:2022:968

A Bíróság 2022. szeptember 15-i HA.EN. ítélete, C-227/21, EU:C:2022:687

A Bíróság 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélete, C-183/14, EU:C:2015:454

### **Nemzeti jogszabályi rendelkezések**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: ZDDS), a 25. cikk (1) bekezdése, a 71. cikk (1) bekezdése, a 102. cikk (4) bekezdése, 114. cikk, 116. cikk, 117. cikk, 125. cikk és 126. cikk

### **A tényállás és az eljárás rövid bemutatása**

- 1 Az Administrativen sad Varna (várnai közigazgatási bíróság, Bulgária) előtt folyamatban lévő eljárásban a vizsgálat tárgyát a NAP várnai területi igazgatóságának adóhatósága által hozott 2022. augusztus 25-i R – 03000322001265-091-001. sz. utólagos adómegállapítási határozat képezi.
- 2 Ezen utólagos adómegállapítási határozatban az adóhatóság megállapította, hogy a „SEM Remont” EOOD szabálytalanságokat követett el a ZDDS rendelkezéseinek

alkalmazása során, és e megállapítások alapján 752 305,05 bolgár leva (BGN) összegben megtagadta tőle az adólevonási jogot.

- 3 A „SEM Remont” EOOD a ZDDS 3. cikke értelmében vett adóalany.
- 4 A „Gidrostroy-Rusia” OOD az Oroszországi Föderációban, de a ZDDS alapján is nyilvántartásba vett társaság, amely vízépítési projektek kotrasi munkáinak elvégzésére alkalmas műszaki személyzettel ellátott hajók bérbeadásával foglalkozik.
- 5 A „SEM Remont” EOOD és a „Gidrostroy-Rusia” OOD nem kapcsolt vállalkozások.
- 6 2020. augusztus 4-én a „Gidrostroy-Rusia” OOD szerződést kötött a „SEM Remont” EOOD-val kotrasi munkáknak a várnai kikötő 1-es és 2-es csatornájában történő elvégzéséről. E szerződés értelmében a „Gidrostroy-Rusia” OOD a szolgáltatás nyújtója, a „SEM Remont” EOOD pedig a szolgáltatás igénybevevője.
- 7 A „Gidrostroy-Rusia” OOD az elvégzett szerződéses tevékenységekről kiállította a „SEM Remont” EOOD részére a 2020. október 31-i 1010. sz. és a 2020. november 15-i 1017. sz. számlát. Egyik számlán sem tüntettek fel héát a szolgáltatás értéke után.
- 8 A „Gidrostroy-Rusia” OOD már a „SEM Remont” EOOD részére történő szolgáltatásnyújtás és számlakiállítás időpontja előtt elérte a ZDDS alapján nyilvántartásba vételi kötelezettséget keletkeztető forgalmat, de a számlák „SEM Remont” EOOD részére történő kiállításának időpontjában még nem tett eleget a ZDDS szerinti nyilvántartásba vételi kötelezettségének.
- 9 A „SEM Remont” EOOD részéről befejezett és átvett kotrasi és földkiemelési munkákról szóló nyilatkozatok benyújtására került sor.
- 10 2021. július 12-i levelével a „Gidrostroy-Rusia” egy nála végzett adóellenőrzés keretében a ZDDS 117. cikkének (1) bekezdése alapján elkészítette a 2021. június 29-i 1. sz. jegyzőkönyvet, amely szolgáltatásnyújtó és szolgáltatás-igénybevevő szervezetként a „Gidrostroy-Rusia” OOD-t, tehát egy és ugyanazon személyt tüntette fel, és amely megjelölte a 2020. október 31-i 1010. sz. és a 2020. november 15-i 1017. sz. számlát az azokon feltüntetett adóalappal és az annak megfelelően kiszámított héával.
- 11 E jegyzőkönyv alapján a „SEM Remont” EOOD az említett számlákon feltüntetett szolgáltatásokat olyan szolgáltatásokként tüntette fel héabevallásában és beszerzési könyvében, amelyek esetében adólevonási jog áll fenn a 2021. december 1. és 2021. december 31. közötti adómegállapítási időszak tekintetében.
- 12 Az adóhatóság megállapította, hogy az „EIS-Stroitelna kompania” AD a „Gidrostroy-Rusia” OOD engedéllyel rendelkező képviselője, és hogy az

„EIS-Stroitelna kompania” AD és a „SEM Remont” EOOD 2021. július 13-án kölcsönszerződést kötött 752 303,05 BGN összegről, tehát azon összegről, amelynek tekintetében a szóban forgó utólagos adómegállapítási határozat megtagadta az adólevonási jogot.

- 13 2021. július 13-i levelében az „EIS-Stroitelna kompania” AD arról tájékoztatta a „SEM Remont” EOOD-t, hogy az említett összeget a „SEM Remont” EOOD részére kiállított két számla tekintetében a 2021. június 29-i 1. sz. jegyzőkönyvvel kiszámított, fizetendő hea megfizetésére használja fel.

### **Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei**

#### ***A „SEM Remont” EOOD állásfoglalása***

- 14 A társaság vitatja az utólagos adómegállapítási határozatot, és arra hivatkozik, hogy a szolgáltatás nyújtója által kiállított 1. sz. jegyzőkönyv adóbevallásban történő feltüntetése révén az alábbi okok miatt jogosult levonni az előzetesen felszámított héát: **1.** a szolgáltatás nyújtója a ZDDS alkalmazásában nyilvántartásba vett személy; **2.** az adó kiszámítására a 2021. június 29-i 1. sz. jegyzőkönyvvel került sor; **3.** a „SEM Remont” EOOD szolgáltatás-igénybevevő ZDDS alapján nyilvántartásba vett személy; **4.** a szolgáltatások adókötelesek, és teljesítési helyük a Bolgár Köztársaság területén van; **5.** a szolgáltatásnyújtásra ténylegesen sor került; **6.** a „SEM Remont” EOOD szolgáltatás-igénybevevő üzleti tevékenysége keretében, tehát adóköteles szolgáltatások későbbi nyújtására használja az igénybe vett szolgáltatások eredményét; **7.** a fizetendő héát a „Gidrostroy” szolgáltatásnyújtó feltüntette az adóbevallásban, és azt megfelelően befizette az államkincstárba.

#### ***A Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság várnai jogorvoslati és adó-, valamint társadalombiztosítási végrehajtási igazgatóságának igazgatója, Bulgária; a továbbiakban: igazgató) állásfoglalása***

- 15 Az igazgató úgy véli, hogy a 2021. június 29-i 1. sz. jegyzőkönyv elkészítésének időpontjában még nem valósult meg adóztatandó tényállás, és még nem keletkezett adófizetési kötelezettség. A „SEM Remont” EOOD nem teljesítette a ZDDS 71. cikke szerinti feltételeket, mivel nem rendelkezett a héát feltüntető számlával, hanem csak egy jegyzőkönyvvel, amely kizárólag a ZDDS alapján késedelmesen nyilvántartásba vett társaság (a „Gidrostroy-Rusia” OOD) által fizetendő hea becslését szabályozza a „Gidrostroy-Rusia” OOD és a NAP között, és ennél fogva nem jelent megfelelő bizonyítékot az adólevonási jog fennállására nézve. A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések összhangban állnak a 2006/112/EK irányelv rendelkezéseivel.

- 16 Tekintettel arra, hogy a szolgáltatást nyújtó vállalkozás nem állított ki helyesbítő számlát, hanem az általa készített jegyzőkönyvvel az adót teljes egészében a fordított adózási eljárásban számította ki, mivel azt az adóhatóság az adóellenőrzési jelentéssel állapította meg, abból kell kiindulni, hogy a szolgáltatásnyújtó nem állította volna ki a jegyzőkönyvet, ha nem került volna sor az ellenőrzésére. A jegyzőkönyv nem alapozza meg továbbá a szolgáltatás igénybevevőjének héafizetési kötelezettségét, mivel a jegyzőkönyv nem a „SEM Remont” EOOD-t tünteti fel a szolgáltatás igénybevevőjeként. A jegyzőkönyv egy önálló, a számlától megkülönböztetendő dokumentum, amellyel a szolgáltatás nyújtója a fordított adózási eljárásban kiszámítja a héát az [érintett] időszak tekintetében, és kötelezettséget vállal az adó héabevallásban történő feltüntetés révén történő megfizetésére. A megfelelő jegyzőkönyv sem az irányelv, sem a ZDDS alapján nem tekinthető számlának, mivel nem tartalmazza az ehhez szükséges adatokat, és nem alapozza meg a szolgáltatás igénybevevőjének adófizetési kötelezettségét. Ellenkezőleg, az említett okok miatt a jegyzőkönyv kiállítóját terheli az adófizetési kötelezettség.
- 17 Azt a következtetést kell levonni, hogy a kölcsönszerződés aláírására azért került sor, hogy megalapozzák a „Gidrostroy-Rusia” OOD szolgáltatásnyújtó tartozásának a NAP részére egy harmadik fél, jelesül az „EIS – Stroitelna kompania” AD útján történő megfizetését, és hogy ez az „EIS – Stroitelna kompania” AD és a „SEM Remont” EOOD között létrejött szerződés egy fiktív szerződés.

#### **Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása**

- 18 Az Administrativen sad Varna (várnai közigazgatási bíróság) előtt folyamatban lévő eljárásban vitatott, hogy a héairányelv lehetővé tesz-e a jelen eljárásban szóban forgókhöz hasonló olyan nemzeti jogszabályi rendelkezéseket és nemzeti adóhatósági gyakorlatot, amelyek alapján a szolgáltatás igénybevevőjétől megtagadták az adólevonási jogot az alábbi körülmények között: **1.** a szolgáltatás nyújtása nem vitatott; **2.** a szolgáltatás nyújtásáról olyan számlát állítottak ki, amelyen a szolgáltatás nyújtója nem tüntetett fel héát; **3.** a szolgáltatás nyújtójának héafizetési kötelezettsége a nála végzett adóellenőrzés keretében nyert megállapítást a ZDDS 102. cikkének (4) bekezdésében foglalt különös rendelkezés alapján (a szolgáltatás nyújtója a szolgáltatás nyújtása és a héát nem feltüntető számla kiállítása előtt elérte a ZDDS alapján nyilvántartásba vételi kötelezettséget keletkeztető forgalmat); **4.** a szolgáltatás nyújtója a szolgáltatás nyújtását követően nyilvántartásba vetette magát a ZDDS alapján az adóhatóság felszólítására; **5.** a szolgáltatás nyújtója a nála végzett adóellenőrzés során jegyzőkönyvet készített, amelyben magát tüntette fel mind szolgáltatásnyújtóként, mind szolgáltatás-igénybevevőként, ezenkívül feltüntette a szolgáltatás igénybevevője részére kiállított számlákat, és azok adóalapja után kiszámította a héát; **6.** a szolgáltatás nyújtójának engedéllyel rendelkező képviselője befizette a héát az államkincstárba e szolgáltatásnyújtás után a szolgáltatás igénybevevőjétől kapott kölcsönből származó pénzeszközökből; és **7.** az adólevonási jognak a

szolgáltatás igénybevevője általi gyakorlásának alapját az említett jegyzőkönyv, nem pedig a szolgáltatás nyújtója által kiállított helyesbítő számla képezi.

- 19 A jelen jogvita eltér a Bíróság hivatkozott ítéleteinek alapjául szolgáló ügyektől, és így részben nem relevánsak a Bíróság által a héairányelv rendelkezéseit átültető nemzeti rendelkezések értelmezésére és alkalmazására vonatkozóan adott útmutatások. Ezért a Bírósághoz előzetes döntéshozatal iránti kérelmet kell előterjeszteni.
- 20 Így a 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11) a szolgáltatás nyújtója vagy annak valamely alvállalkozója által elkövetett szabálytalanság kérdésével, valamint azzal a szolgáltatás igénybevevőjével szemben támasztott követelménnyel foglalkozott, hogy az adólevonási jog gyakorlása során meg kell győződnie a szolgáltatás nyújtójának adóalanyi minőségéről.
- 21 A 2014. február 6-i Fatorie ítéletben (C-424/12) a Bíróság azt vizsgálta, hogy megtagadhatja-e a nemzeti adóhatóság az adólevonási jogot az olyan személytől, akinek esetében a fordított adózási eljárást kell alkalmazni, de aki a szolgáltatásnyújtónak fizette meg a héát, mivel az fel volt tüntetve az utóbbi által kiállított számlán.
- 22 A 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14) indokolása és rendelkező része szerint ezen ügyben a számla konkrét adatainak, jelesül a hea-azonosítószámának a kijavításáról, valamint a számla kijavítására tekintettel az adólevonási jog gyakorlásának időszakáról volt szó.
- 23 A 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítéletben (C-516/14) a Bíróság a számlák tartalmának kérdését vizsgálta különösen a hiányzó elemek tekintetében, míg a jelen jogvita a ZDDS alapján készült másik adójogi dokumentumra, mégpedig egy jegyzőkönyvre, és éppen nem a hiányzó elemekre, hanem a jegyzőkönyv kiállításának módjára és arra a körülményre vonatkozik, hogy ugyanaz a személy, mégpedig a szolgáltatás nyújtója van feltüntetve a szolgáltatás nyújtójaként és annak igénybevevőjeként is.
- 24 A 2018. április 12-i Biosafe – Indústria de Reciclagens ítéletben (C-8/17) a Bíróság az adólevonási jog gyakorlására már kiállított számlákat helyesbítő számláknak a termékértékesítő további héafizetési kötelezettségének megállapítását követő kiállítása esetén nyitva álló határidőre vonatkozó rendelkezéseket értelmezte. A jelen ügy a helyesbítésről kiállított dokumentumban, annak tartalmában és a ZDDS 102. cikkének (4) bekezdésében foglalt nemzeti rendelkezésben különbözik az említett ügytől.
- 25 A 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (Végső fogyasztóknak tévesen kiszámlázott hea) ítéletben (C-378/21) a Bíróság azt vizsgálta, hogy milyen következményekkel jár a hea téves adómérték szerinti számítása a számlakibocsátókra nézve.

- 26 A 2022. szeptember 15-i HA.EN ítéletben (C-227/21) a Bíróság a vevő megfizetett hía levonásához való jogának az adó megfizetésének eladó általi elmulasztása miatt történő megtagadásával kapcsolatos adóhatósági gyakorlatot vizsgálta.
- 27 A 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítéletben (C-183/14) a Bíróság a jogosult ZDDS szerinti nyilvántartásba vételére és a ZDDS szerinti nyilvántartásba vételét követően a nyilvántartásba vételt megelőzően teljesített, de gazdasági tevékenysége keretében felhasznált ügyletek tekintetében fennálló adólevonási jogára vonatkozó rendelkezéseket vizsgálta.

MUNKADOKUMENTUM