

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – C-235/21. sz. ügy

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás**

A benyújtás napja:

2021. április 12.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Szlovénia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2021. március 17.

Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d. o. o.

Ellenérdekű fél a felülvizsgálati eljárásban:

Republika Slovenija

Az alapeljárás tárgya

Közigazgatási peres eljárás keretében benyújtott felülvizsgálati kérelem; hozzáadottérték-adó (héta); 2006/112/EK tanácsi irányelv; pénzügyi ingatlanlízing-szerződésnek a héabevallás és -levonás szempontjából számlának való minősítése; alapvető adatok, amelyeket a szerződésnek tartalmaznia kell ahhoz, hogy azt számlának lehessen tekinteni

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1. Az írásbeli szerződés csak akkor tekinthető-e számlának a héairányelv 203. cikke alapján, ha az tartalmazza a héairányelv 3. fejezete („Számlázás”) által a számla tekintetében előírt valamennyi adatot?

Vagy nemleges válasz esetén:

2. Melyek azok az adatok vagy körülmények, amelyek alapján az írásbeli szerződés (is) minden esetben a héairányelv 203. cikke értelmében vett, héafizetési kötelezettséget megállapító számlának tekinthető?

Vagy konkrétan,

3. A két heaalany által kötött azon írásbeli szerződés, amelynek tárgya termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, a héairányelv 203. cikke alapján számlának tekinthető-e, ha abból kitűnik az eladó vagy a szolgáltató mint szerződő fél arra irányuló kifejezett és objektív módon felismerhető szándéka, hogy az adott ügyletre vonatkozóan számlát kívánt kiállítani, amelynek alapján a vevő észszerűen feltételezheti, hogy ez alapján az előzetesen felszámított héát levonhatja?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A 2006/112/EK tanácsi irányelv, különösen annak 203., valamint 63., 178., 218. és 226–230. cikke

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Zakon o davku na dodano vrednost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény; a továbbiakban: ZDDV-1), 67., 76. és 82–84a. cikk

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél, a Raiffeisen leasing, d.o.o. társaság (a továbbiakban: Raiffeisen leasing) pénzügyi lízingszerződést és ingatlan-adásvételi szerződést (sale-and-lease back ügylet) kötött a RED, d.o.o. társasággal (a továbbiakban: RED).
- 2 A RED egy olyan földterület tulajdonosa volt, amelyen egy régi lakóépület állt Rožna dolinában. A társaság új épületet tervezett építeni. A pénzügyi források megszerzése érdekében a felek a 2007. november 19-én megkötött pénzügyi ingatlanlízing-szerződés (a továbbiakban: szerződés) keretében megállapodtak abban, hogy a Raiffeisen lízing megszerzi az ingatlant a RED-től, majd ez utóbbi a meglévő földterületek és az új épületek értékével megegyező összeg visszafizetéséig (1 294 786,56 EUR) lízingdíjat fizet az előbbi részére. E szerződés feltüntette a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) értékét is 110 056,86 EUR összegben.
- 3 A Raiffeisen leasing a szerződés alapján semmilyen (külön) számlát nem állított ki szerződéses partnere, a RED részére, és nem vallotta be és nem is fizette meg a

héát. E szerződés alapján a RED úgy gyakorolta a héalevonási jogát, mintha a szerződés olyan számla lenne, amelyet feltüntetett a héabevallásában.

- 4 Ennek keretében a megállapodás szerint a két társaság három nappal később 2007. november 22-én adásvételi szerződést (a továbbiakban: adásvételi szerződés) kötött, amelynek tárgyát a földterület és a régi épület képezte. A két társaság megállapodott a héát tartalmazó árban, és a RED szintén héát tartalmazó számlát állított ki a Raiffeisen leasing részére.
- 5 2007 novemberében a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél, a Raiffeisen leasing az adásvételi szerződés alapján gyakorolta héalevonási jogát.
- 6 Mivel a RED a meghatározott határidőn belül, csaknem négy évvel később, vagyis 2011. február 21-én sem tett eleget kötelezettségeinek, a szerződés közös megegyezéssel megszűnt. A Raiffeisen leasing ezt követően az ingatlant héát tartalmazó áron egy másik vevő részére továbbértékesítette.
- 7 2014. július 25-én a RED-et jogerős határozatról értesítették, amely a szerződés alapján megtagadta tőle a héalevonási jogot.
- 8 Az adóügyi ellenőrzési eljárás keretében megállapítást nyert (első és másodfokon hozott adóhatározat), hogy a Raiffeisen leasing 1) köteles lett volna elszámolni a héát a szerződés alapján, és 2) az adásvételi szerződés alapján nem gyakorolhatta volna levonási jogát.
- 9 Az 1) pont tekintetében: a Finančna uprava Republike Slovenije (a Szlovén Köztársaság adóhatósága; a továbbiakban: FURS) a héafizetési kötelezettséget a Zakon o davku na dodano vrednost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény; a továbbiakban: ZDDV-1) 76. cikke (1) bekezdésének 9. pontjára alapította, amelynek értelmében „[a] héát bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki héát tüntet fel a számlán”. Álláspontja szerint a héával növelt érték megjelölését tartalmazó szerződés lényegében egy olyan számla tartalmával bírt, amelynek alapján a RED gyakorolhatja héalevonási jogát. Ebben az időpontban tehát héafizetési kötelezettség is keletkezett.
- 10 A FURS ezt követően határozatot fogadott el, amelyben megtagadta a RED-től a szerződés szerinti héalevonási jogot. Ebben az időpontban tehát a Raiffeisen leasing megszerezte a héabevallás csökkentéséhez (helyesbítéséhez) való jogot, mivel a FURS fent hivatkozott határozatával megszűnt az adóbevétel-kiesés veszélye. Mindazonáltal időközben (2008. január 3-tól 2014. július 25-ig) eltelt egy olyan időszak, amikor a FURS szerint a Raiffeisen leasing köteles lett volna bevallani a héát, amit nem tett meg. Az érintett időszak vonatkozásában a FURS az adótartozás után 50 571,88 EUR összegben kamatot vetett ki rá.
- 11 A 2) pont tekintetében: a FURS szerint az adásvételi szerződésből eredő ügylet a törvény erejénél fogva mentes a héra alól, mivel a ZDDV-1 44. cikkének (7) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „mentes a héra alól az épületek vagy épületrészek, valamint azon földterületek értékesítése, amelyeken az előbbieik

találhatók, kivéve ha az értékesítésre azelőtt kerül sor, hogy az épületeket vagy épületrészeket első alkalommal birtokba vagy használatba vennék, vagy ha az értékesítés az első birtokba vétel vagy használatba vétel kezdetét követő kétéves időszak lejártá előtt történik”. A szerződő felek nem nyújtottak be olyan adóbevallást az adóhatósághoz, amely lehetővé teszi az ügylet héakötelessé tételének választását a ZDDV-1 45. cikke alapján. Következésképpen semmilyen adólevonási jogra nem lehet hivatkozni, még akkor sem, ha olyan számlát állítottak is ki, amely (jogtalanul) tartalmazza a héát. A FURS tehát további héát állapított meg 44 200,00 EUR összegben, amelyet 11 841,97 EUR összegű kamat egészített ki. E tekintetben a FURS véleménye szerint nem releváns az a tény, hogy később (a szerződés megszűnése után) az ingatlant héaköteles ügylet keretében továbbértékesítették egy másik vevő részére. Az adásvételi szerződésből származó ügylet mentes volt a héa alól, és a későbbi események e tekintetben nem relevánsak.

- 12 Közigazgatási eljárás keretében a pénzügyminisztérium elutasította a kérelmező panaszát mint megalapozatlant, és helybenhagyta a FURS mint elsőfokú hatóság határozatát.
- 13 A Raiffeisen leasing keresetet nyújtott be, amelyet az Upravno sodišče (közigazgatási bíróság, Szlovénia) lényegében a FURS és a pénzügyminisztérium mint másodfokú hatóság határozatában kifejtettekkel azonos indokok alapján elutasított.
- 14 A Raiffeisen leasing ezt követően az Upravno sodišče (közigazgatási bíróság) ítéletével szembeni felülvizsgálati kérelem előterjesztésének engedélyezése iránti kérelmet nyújtott be, amelynek részben helyt adott a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság, Szlovénia), amely 2020. május 20-i végzésében engedélyezte a felülvizsgálati kérelmet, többek között egy releváns jogi kérdés megválaszolása érdekében: „Mikor tekinthető valamely kétoldalú ügylet (szerződés) a [ZDDV-1] és a [héairányelv] értelmében vett számlának?” E társaság ezen az alapon nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, amelyet a Vrhovno sodiščének (legfelsőbb bíróság) kell érdemben most elbírálnia.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 15 Mivel úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó szerződés héát tartalmazó számla is egyben, a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél úgy ítélte meg, hogy a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél a ZDDV-1 76. cikke (1) bekezdésének 9. pontja alapján köteles részére megfizetni azt, amit a releváns adóévben nem tett meg.
- 16 E tekintetben fontos megjegyezni, hogy a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél a szóban forgó szerződést nem tekintette a ZDDV-1 és a héairányelv értelmében vett számlának, és hogy ezzel szemben a másik szerződő fél, a RED [társaság] a héalevonáshoz a szerződést számlaként használta fel, vagy pontosabban próbálta felhasználni.

- 17 A felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél álláspontját a megtámadott ítéletben lényegében az Upravno sodišče (közigazgatási bíróság) is helyesnek ítélte. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél a felülvizsgálati kérelem keretében is érvekkel alátámasztva vitatja az említett szerződés számlának való minősítését, amelyből a fent említett jogszabályi rendelkezés értelmében a héafizetési kötelezettsége ered. Vitatta, hogy lehetséges lenne a megkötött szerződés számlának való minősítése, és arra hivatkozik, hogy maga a szerződés nem tartalmazza a számla minden lényeges elemét (mivel abban sem a héa mértéke, sem pedig a termékértékesítés időpontja nem került feltüntetésre), és ezért nem teljesültek azok az alaki feltételek, amelyek lehetővé tették volna a szerződő fél RED számára, hogy az előzetesen felszámított héára vonatkozó levonási jogát gyakorolja, így nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél szerint a szerződéssel csupán arra vállalt kötelezettséget, hogy átadja a másik szerződő félnek azt az ingatlant, amellyel a szerződés megkötésének időpontjában még nem rendelkezett (és amelyet egyébként csak három nappal később szerzett meg), így a szerződés önmagában nem eredményezi az ingatlan értékesítését. A fentiekből az következik, hogy a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél célja nem az volt, hogy a szerződés számlaként szolgáljon, mivel abban az esetben, ha számlát kívánt volna kiállítani, a ZDDV-1 által megkövetelt valamennyi elemet tartalmazó számlát állított volna ki. Ennélfogva vitatja a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél és az Upravno sodišče (közigazgatási bíróság) érvelését, amely szerint a szerződés már csak azon tényre figyelemmel is számlának tekinthető, hogy megemlíti az átruházás tárgyát, az adóalapot és az összeget. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél szerint ezen álláspont önkényes, mivel oda vezethet, hogy számlának (a héakötelezettség alapjának) tekinthető minden olyan ajánlat (szerződés) is, amelyben csak ezek az elemek szerepelnek.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

- 18 A jelen ügyben jogvita csak egy olyan számla alapján történő héafizetési kötelezettséget illetően áll fenn, amelyet a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél, a Raiffeisen leasing és a vele szerződő fél, a RED által kötött, 2007. november 19-i, a héa összegét (vagyis 110 056,86 EUR) is tartalmazó írásbeli szerződés képvisel. Felmerül a héafizetési kötelezettség keletkezésének értelmezése, amely azon alapul, hogy a számla kiállítója feltüntette a héát, amint azt a héairányelv 203. cikke, valamint a ZDDV-1 76. cikke (1) bekezdésének 9. pontja előírja, amely azt azonos módon ültette át a Szlovén Köztársaság jogrendjébe. A ZDDV-1 rendelkezésének helyes értelmezése tehát teljes mértékben az említett irányelv e rendelkezésének helyes értelmezésétől függ.
- 19 A héairányelv 203. cikkében rögzített fent említett kötelezettség az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: Bíróság) ítélkezési gyakorlata szerint független az adóköteles ügylet tényleges megvalósulásától mindaddig, amíg az esetleges hiányosságot nem szüntetik meg a fent említett irányelvben előírt feltételek szerint (lásd például: 2013. január 31-i LVK ítélet, C-643/11, EU:C:2013:55). E

rendekezés célja a héarendszer hatékonyságának és semlegességének biztosítása keretében az adóbevétel-kiesés veszélye felmerülésének elkerülése, amennyiben a héát jogtalanul feltüntető számla címzettje adólevonás céljából még felhasználhatja a számlát (lásd ebben az értelemben: 2009. június 18-i Stadeco ítélet, C-5 [6] 6/07, EU:C:2009:380, 29. pont).

- 20 Az említett héafizetési kötelezettség felmerüléséhez tehát abból a megállapításból kell kiindulni, hogy a héairányelv és a ZDDV-1 által meghatározott értelemben állították ki a számlát. Amennyiben ez utóbbit nem állították ki, a héafizetési kötelezettség logikusan nem merül fel. E tekintetben releváns a héairányelv 218. cikkének rendelkezése, amely előírja, hogy ezen irányelv alkalmazásában a tagállamok elfogadják a papír vagy elektronikus formában létező dokumentumokat vagy üzeneteket számlaként, ha azok megfelelnek az e fejezetben (3. fejezet, „Számlázás”) meghatározott feltételeknek. A héairányelv e rendelkezését a ZDDV-1 81. cikkének (8) bekezdése ültette át.
- 21 E tekintetben a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság) mindazonáltal felteszi a kérdést, hogy még az olyan dokumentum is, amely nem tartalmaz minden olyan kötelező adatot, amelynek a héairányelv 226–230. cikke (a ZDDV-1 82–84. cikke) alapján a számlán szerepelnie kell, eredményezheti-e azt, hogy e dokumentum kiállítójának héafizetési kötelezettsége keletkezik, vagy hogy melyek azok az adatok, amelyek minden esetben megalapozhatják a számla létezését, valamint a héafizetési kötelezettséget a héairányelv 203. cikke értelmében.
- 22 A Bíróság ítélezési gyakorlatából kitűnik, hogy a héairányelv elismeri, hogy a 203. cikk értelmében vett kötelezettség abban az esetben is fennáll, ha a számla nem tartalmazza az ezen irányelv 226. és azt követő cikkeiben előírt valamennyi adatot. A korábbi ítélezési gyakorlatnak megfelelően elfogadható, hogy héafizetési kötelezettség keletkezik a héát feltüntető számla kiállítása miatt, még akkor is, ha maga a számla nem tartalmaz a héairányelvben előírt bizonyos adatokat, például ha a számlán nincs feltüntetve a szolgáltatás helye, mivel annak nincs jelentősége az adótartozás keletkezése szempontjából (2009. június 18-i Stadeco ítélet, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, 26. és azt követő pontok). Ezt az értelmezést az Európai Unió más tagállamaiban kialakult ítélezési gyakorlat is megerősíti (lásd például a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] 2011. február 17-i V R 39/09. sz. ítéletét).
- 23 A héairányelv 203. cikkének szó szerinti értelmezéséből is az következik, hogy e kötelezettség keletkezése a héát feltüntető számla létezésétől függ, anélkül hogy a héairányelv e rendelkezése kifejezetten utalna a számla összes formai követelményének való megfelelésre, amint az a héairányelv 178. cikkének a) pontja értelmében a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás esetén egy másik adóalany adólevonási joga gyakorlásánál előírásra kerül. Erre az eredményre vezet a teleologikus értelmezés is, mivel a kötelezettségnek a héairányelv 203. cikkének megfelelően (kizárólag) a héát feltüntető számla kiállítása alapján történő keletkezése az adóbevétel-kiesés veszélyének megelőzésére irányul, amely abból

eredhet, hogy e dokumentumot egy másik adóalany adólevonási joga gyakorlásának alapjaként használják fel. Ellentétes lenne e rendelkezés céljával, ha lehetővé tennék az ilyen számla kiállítója számára, hogy egyszerűen úgy vonja ki magát a szóban forgó kötelezettség alól, hogy nem szerepeltet azon valamely előírt adatot. Az adóbevétel-kiesés veszélye ugyanis már abból is ered, hogy a dokumentum a számlának a héa szempontjából lényeges elemeit tartalmazza, ezáltal nyilvánvalóan lehetőséget teremtve a jogosultnak arra, hogy az abban feltüntetett előzetesen felszámított héa levonása érdekében e dokumentumra támaszkodjon (így kifejezetten a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] 2011. február 17-i V R 39/09. sz. ítéletének 24. pontja).

- 24 Úgy tűnik, hogy ahhoz, hogy a héafizetési kötelezettség azon okból felmerüljön, hogy valamely jogalany számlát állított ki, nem szükséges, hogy a számlát kifejezetten ilyenként nevezzék meg, és az tartalmazza a héairányelvben (például a héairányelv 226. cikkében) előírt valamennyi adatot.
- 25 Helyes tehát azon értelmezés, amely szerint ahhoz, hogy a héairányelv 203. cikkében előírt kötelezettség felmerüljön, elegendő, ha a dokumentum a kiállító arra irányuló kifejezett és objektív módon felismerhető szándékára utal, hogy az adott ügyletre vonatkozóan számlát kívánt kiállítani, amelynek alapján a vevő észszerűen feltételezheti, hogy ez alapján az előzetesen felszámított héat levonhatja. Az általában ezt lehetővé tevő elemek a számla kiállítójának és címzettjének megjelölése, az ügylet leírása, valamint a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás értéke, amelyből kitűnik a címzett által fizetendő héa összege (lásd továbbá ebben az értelemben: a Bundesfinanzhof [szövetségi adóügyi bíróság, Németország] 2014. november 19-i V R 29/14. sz. ítélete). Ez kiegészíthető további elemekkel és körülményekkel is, amit esetről esetre kell megvizsgálni. Közelebbről, ezen értékelés keretében ez más dokumentumokból is kitűnhet, amelyekre e dokumentum (számla) hivatkozik vagy amelyek rendelkezésre állnak erre figyelemmel (lásd ebben az értelemben még a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] ítélezési gyakorlatát is, például: 2019. június 26-i XIR 5/18. sz. ítélet, ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0., 28. pont).
- 26 Mindazonáltal a fenti értelmezés a jelen ügyben további pontosítást igényel azzal kapcsolatban, hogy a héairányelv 203. cikke értelmében vett számlának tekinthető-e, és ha igen, milyen feltételek mellett a két szerződő fél által a héa szempontjából adóköteles ügylet (például termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás) tárgyában kötött írásbeli szerződés.
- 27 E tekintetben abból az előfeltevésből kell kiindulni, hogy a szerződés mint kötelező jellegű ügylet eltérhet a számlától, mivel az csak a héaköteles ügylet jogi alapját képezheti, és hogy ez utóbbi értelmében az eladó vagy a szolgáltató a héairányelv (vagy a ZDDV-1) értelmében köteles számlát kiállítani az adóztatandó tényállás megvalósulásának időpontjában (lásd például a héairányelv 63. cikkét). Hasonlóképpen, a dokumentum számlának való minősítését lehetővé tevő alapvető elemek egybeeshetnek azokkal az alapvető elemekkel, amelyeknek

az árubeszerzésre vagy szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződésben (*essentialia negotii*) kell szerepelniük. Az az egyszerű tény, hogy a szerződés megemlíti a szerződő feleket, hogy meghatározzák a szerződés tárgyát, valamint a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás szerződéses értékét a héa összegének feltüntetésével, önmagában nem jelenti azt, hogy e szerződés minden esetben a héairányelv vagy a ZDDV-1 értelmében vett számlának minősül. A héa összegének a szerződésben való feltüntetése valójában éppen a szerződéses jogviszony és az esedékes ellenérték összege egyértelműségének biztosítása érdekében releváns, mivel a héafizetési kötelezettség egy konkrét összegben történő megállapításának hiányában a Szlovén Köztársaság bíróságainak ítélkezési gyakorlata szerint úgy kell tekinteni, hogy az adó már szerepel a feltüntetett szerződéses összegben.

- 28 A fenti megfontolások fényében a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság) azt kérdezi, hogy a szerződés csak abban az esetben tekinthető-e a héairányelv 203. cikke értelmében vett számlának, ha abból kitűnik az eladó vagy a szolgáltató mint szerződő fél arra irányuló kifejezett és objektív módon felismerhető szándéka, hogy az adott ügyletre vonatkozóan számlát kívánt kiállítani, amelynek alapján a vevő észszerűen feltételezheti, hogy ez alapján az előzetesen felszámított héát levonhatja. E következtetést csak azon kifejezett szerződési feltétel alapján lehet levonni, amely világosan kimondja azt (például, hogy a szerződés számlának minősül), vagy esetleg abban az esetben is, amikor a jogi ügylet körülményei és a szerződés jellemzői olyan egyértelműen felismerhető elemekre engednek következtetni, amelyekből kitűnik, hogy e szerződés értelmében nem írták elő a számla meghatározott dokumentumként történő kiállítását. Következésképpen a fentiekre tekintettel a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság) azt kérdezi, hogy helyes-e az irányelv 203. cikkének olyan értelmezése, hogy csak a megjelölt esetekben tekinthető a megkötött szerződés héát feltüntető számlának (is), amely a héairányelv 203. cikke (a ZDDV-1 76. cikke (1) bekezdésének 9. pontja) alapján héafizetési kötelezettséget keletkeztet.
- 29 Mivel az arra a kérdésre adandó válasz, hogy az említett szerződés tekinthető-e számlának, a héairányelv 203. cikkének helyes értelmezésétől függ, a Vrhovno sodišče (legfelsőbb bíróság) mint a Szlovén Köztársaság legfelsőbb bírósága köteles az ezen irányelv értelmezésére vonatkozó kérdéssel az Európai Unió Bíróságához fordulni.