



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2013. május 8.*

„Adózás — Hozzáadottérték-adó — 77/388/EGK hatodik irányelv — Az előzetesen felszámított adó levonásához való jog — Az adóalany kötelezettségei — Szabálytalan vagy pontatlan számlákkal való rendelkezés — Kötelező adatok kihagyása — A levonási jog megtagadása — A kiszámlázott ügyletek valóságának utólagos bizonyítékai — Helyesbítő számlák — Héavisszatérítéshez való jog — A semlegesség elve”

A C-271/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a cour d'appel de Mons (Belgium) a Bírósághoz 2012. június 1-jén érkezett, 2012. május 25-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Petroma Transports SA,**

a **Martens Énergie SA,**

a **Martens Immo SA,**

a **Martens SA,**

Fabian Martens,

Geoffroy Martens,

Thibault Martens

és

az **État belge**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, G. Arestis (előadó), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev és J. L. da Cruz Vilaça bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

* Az eljárás nyelve: francia.

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Petroma Transports SA, a Martens Énergie SA, a Martens Immo SA, a Martens SA, valamint F. Martens, G. Martens és T. Martens képviselőjében O. Van Ermengem ügyvéd,
- a belga kormány képviselőjében M. Jacobs és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1994. február 14-i 94/5/EK tanácsi irányelvvel (HL L 60., 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 255. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvnek (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv), valamint a semlegesség elvének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Petroma Transports SA, a Martens Énergie SA, a Martens Immo SA, a Martens SA, valamint F. Martens, G. Martens és T. Martens, akik együttesen képezik a Martens csoportot, és az État belga között folyamatban lévő jogvitában nyújtották be, amelynek tárgya, hogy ez utóbbi megtagadta velük szemben a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonását a Martens csoporton belül nyújtott szolgáltatások után.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

- 3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a héa alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.
- 4 A hatodik irányelv 10. cikke az „Adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] és az adó felszámíthatósága” cím alatt előírja:

„(1)

- a) »adóköteles esemény« [helyesen: adóztatandó tényállás]: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei [helyesen: az adó felszámíthatóságához szükséges törvényi feltételek] megvalósulnak;
- b) az adó »felszámíthatósága« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.

(2) Az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik. [...]

[...]”

- 5 A hatodik irányelv „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” címet viselő 17. cikke ekként rendelkezik:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

- a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]”

- 6 A hatodik irányelvnek az adólevonási jog gyakorlásának szabályairól szóló 18. cikke így szól:

„(1) Ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak

- a) a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joghoz a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]

(2) Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban keletkezett összes fizetendő adó összegéből levonja azon adó összegét, amelyre nézve, ugyanazon időszak alatt, levonási joga keletkezett[,] és amelyet az (1) bekezdés rendelkezései szerint lehet érvényesíteni.

[...]

(3) A tagállamok megállapítják azon feltételeket és eljárási módokat, amelyek alapján az adóalany számára engedélyezni lehet azon adólevonást, amelyet az (1) és (2) bekezdés alapján nem gyakorolt.

[...]”

- 7 A hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának a) és c) alpontja így szól:

„A hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személy a következő:

1. belföldi forgalomban:

- a) azon adóalany, aki adóköteles ügyletet folytat, a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontjában említett adóköteles tevékenységek kivételével, amelyeket külföldön honos adóalany végez. [...]

[...]

- c) bármely személy, aki [héát] tüntet fel számlán vagy számlát helyettesítő bizonylaton [...]

8 A hatodik irányelv 22. cikkének a 28h. cikkből eredő szövege szerint:

„Kötelezettségek a belföldi forgalomban:

(1)

- a) Minden adóalany bejelenti, hogy adóalanyként folytatott tevékenységét mikor kezdte, mikor módosította vagy szüntette meg.[...]

(2)

- a) Minden adóalany megfelelően részletes elszámolást vezet, hogy lehetővé tegye a hozzáadottérték-adó felhasználását és annak adóhatóság általi ellenőrzését.[...]

(3)

- a) Minden adóalany a más adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek részére teljesített termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról számlát, vagy azt helyettesítő bizonylatot állít ki. [...]

[...]

- b) A számlán elkülönítve szerepel az adó nélküli ár és az egyes hozzáadottérték-adó mértékéhez kapcsolódó megfelelő adóösszeg, valamint adott esetben fel kell tüntetni az adómentességet.

[...]

- c) A tagállamok állapítják meg azon követelményeket, amelyek alapján egy bizonylatot számlának lehet tekinteni.

[...]

(8) A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, azon követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által végrehajtott belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem idéznek elő a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki előírásokat.”

A belga szabályozás

9 A héa alkalmazásával kapcsolatos levonásokról szóló, 1969. december 10-i 3. királyi rendelet (*Moniteur belge*, 1969. december 12.) 3. cikke (1) bekezdésének 1. pontja előírja:

„(1) Az adóalanynak az adólevonásra vonatkozó joga gyakorlásához:

1. az általa megszerzett árukat és igénybevett szolgáltatásokat terhelő adó tekintetében [a héa megfizetését biztosító intézkedésekről szóló,] 1992. december 29-i 1. királyi rendelet [*Moniteur belge*, 1992. december 29., 27 976. o.; a továbbiakban: 1. királyi rendelet] 5. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie”

10 Az 1. királyi rendelet 5. cikke (2) bekezdésének 6. pontja szerint a számlán feltüntetendők „az ügylet és a fizetendő adó mértékének meghatározásához szükséges adatok, különösen az értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások szokásos megnevezése, mennyisége, és a szolgáltatások tárgya.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 11 F. Martens, G. Martens és T. Martens J.-P. Martens örökösei, aki a „Margaz” cégnév alatt folytatott egyéni vállalkozást. Ebből jött létre a Martens csoport, amelynek társaságai különböző tevékenységeket végeztek, így ásványolajtermékeket szereztek be, értékesítettek és szállítottak, valamint építési szolgáltatásokat nyújtottak. A személyi állományt tekintve a Petroma Transports SA volt a Martens csoport fő társasága, amely szolgáltatásokat nyújtott a csoport többi tagjának. Szerződéseket kötöttek abból a célból, hogy szabályozzák e személyi állomány felhasználását a csoporton belül nyújtott szolgáltatások keretében. E szerződések e szolgáltatások után díjazást írtak elő a személyi állomány által teljesített munkaórák alapján.
- 12 Az 1997-től végzett ellenőrzések alkalmával a belga adóhatóság – mind a közvetlen adók, mind a héa tekintetében – aggályosnak tartotta a csoporton belül kiállított számlákat és az 1994-es adóév óta e számlákon alapuló adólevonásokat, főként arra hivatkozva, hogy e számlák hiányosak voltak, és nem lehetett megállapítani, hogy valós szolgáltatásokra vonatkoznak-e. Az említett számlák nagy része egész összeget tartalmazott, anélkül hogy feltüntették volna az egységárat és a szolgáltatásokat nyújtó társaságok személyi állományának tagjai által teljesített munkaórákat, meggátolva a pontos adóbeszedés bárminemű adóhatósági ellenőrzését.
- 13 Így az adóhatóság elutasította a szolgáltatásokat igénybe vevő társaságok által végzett adólevonásokat, különösen amiatt, hogy nem feleltek meg az 1. királyi rendelet 5. cikke (2) bekezdésének 6. pontjában és a héa alkalmazásával kapcsolatos levonásokról szóló, 1969. december 10-i 3. királyi rendelet 3. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában foglalt előírásoknak.
- 14 Ezt követően az említett társaságok további információkat szolgáltatottak, ezeket azonban az adóhatóság nem tartotta elegendőnek ahhoz, hogy levonhassák a különböző héaösszegeket. Ugyanis e hatóság úgy ítélte meg, hogy egyrészt magán szolgáltatási szerződésekről volt szó, amelyeket az adóellenőrzéseket követően késedelmesen nyújtottak be azután, hogy e hatóság az általa tervezett korrekciókat közölte, hiányzott róluk a pontos dátum, és harmadik személyekkel szemben nem voltak érvényesíthetők, másrészt pedig olyan számlákról volt szó, amelyeket a kibocsátásukat követően a közigazgatási eljárás szakaszában kézírással egészítettek ki a személyi állomány tagjai által teljesített munkaórákra és a nyújtott szolgáltatások jellegére vonatkozó adatokkal, ezért az adóhatóság szerint e számláknak semmilyen bizonyító ereje nem volt.
- 15 2005. február 2-án a tribunal de première instance de Mons több ítéletet hozott. Bár egyes számlák esetében az adózó javára döntött, jóváhagyta a szolgáltatásokat igénybe vevő társaságoknál végzett héalevonás elutasítását is.
- 16 E bíróság végül a szolgáltatásnyújtók által megfizetett adók visszatérítése tárgyában benyújtott új kérelmek nyomán úgy határozott, hogy újból megnyitja a tárgyalásokat. 2010. február 23-án a première instance de Mons az egyesített ügyekben ítéletet hozott, és megalapozatlanként elutasította a visszatérítés iránti kérelmeket. E szolgáltatók ezután fellebbezést nyújtottak be ezen ítélettel szemben.
- 17 Ilyen körülmények között a cour d’appel de Mons úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
„1) Jogosult-e a tagállam a szolgáltatásokat igénybe vevő azon adóalanyok levonásait megtagadni, akik hiányos számlákkal rendelkeznek, amelyeket azonban a kiszámlázott ügyletek valóságának, természetének és összegének bizonyítására irányuló információkkal egészítenek ki (szerződések, becslés az Office national de la sécurité sociale [Nemzeti Társadalombiztosítási Intézet] részére szolgáltatott adatok alapján, az érintett vállalatcsoport működésére vonatkozó információk stb.)?”

- 2) A szolgáltatásokat igénybe vevő adóalany számára az adólevonást a számlák hiányosságai miatt megtagadó tagállamnak nem kellene-e azt is megállapítania, hogy a számlák a héafizetési kötelezettség megállapításához is hiányosak? Ennek következtében a tagállam nem köteles-e a héasemlegesség biztosítása érdekében visszatéríteni az e vitatott szolgáltatásokat nyújtó társaságoknak a megfizetett héát?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes megjegyzések

- 18 Meg kell említeni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem jelölte meg azokat az uniós jogi rendelkezéseket, amelyek értelmezését kéri.
- 19 Ugyanakkor az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, és abból az összefüggésből, amelybe az alapjogvita illeszkedik, kitűnik, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések a hatodik irányelv rendelkezéseinek, valamint az adósemlegesség elvének értelmezésére vonatkoznak.
- 20 Miután pedig az említett határozatból az is kiderül, hogy a vita tárgyát képező első számlák 1994. március 31-én keltek, a szóban forgó rendelkezéseket az ekkor hatályos változatuk alapján kell értelmezni.

Az első kérdésről

- 21 A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy akként kell-e értelmezni a hatodik irányelv rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügybeli, amely szerint a héalevonási jog megtagadható a szolgáltatásokat igénybe vevő, hiányos számlákkal rendelkező adóalanyokkal szemben, ha e számlákat utóbb a kiszámlázott ügyletek valódiságának, természetének és összegének bizonyítására irányuló információkkal kiegészítik.
- 22 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az adólevonás joga a közös héarendszer egyik alapelvét képezi, amely főszabály szerint nem korlátozható, és amely a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd ebben az értelemben a C-285/11. sz. Bonik-ügyben 2012. december 6-án hozott ítélet 25. és 26. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 23 Az adólevonások így kialakított rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd a C-137/02. sz. Faxworld-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5547. o.] 37. pontját és a C-438/09. sz. Dankowski-ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-14009. o.] 24. pontját).
- 24 Így a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdéséből az következik, hogy valamennyi adóalanynak joga van ahhoz, hogy levonja a részére teljesített szolgáltatásnyújtások után vele szemben felszámított héaösszegeket, amennyiben e szolgáltatásokat adóköteles ügyletei céljára használja fel (lásd ebben az értelemben a C-74/08. sz. PARAT Automotive Cabrio ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-3459. o.] 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 25 Az adólevonási jog gyakorlásának szabályaival kapcsolatban a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy az adóalany az ezen irányelv 22. cikkének (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie.

- 26 A hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdésének b) pontja szerint a számlán elkülönítve kell szerepelnie az adó nélküli árnak és az egyes adómértékekhez kapcsolódó megfelelő adóösszegnek, valamint adott esetben fel kell tüntetni az adómentességet. A hivatkozott 22. cikk (3) bekezdésének c) pontja felhatalmazza a tagállamokat, hogy megállapítsák azokat a követelményeket, amelyek alapján valamely bizonylatot számlának lehet tekinteni. Továbbá a hivatkozott 22. cikk (8) bekezdése megengedi a tagállamoknak, hogy olyan más kötelezettségeket is megállapítsanak, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó pontos beszedése és az adócsalás megakadályozása érdekében.
- 27 Ebből következik, hogy az adólevonási jog gyakorlását illetően a hatodik irányelv pusztán egy bizonyos adatokat tartalmazó számlát követel meg, és hogy a tagállamok további adatokat írhatnak elő a héa pontos beszedésének és adóhatósági ellenőrzésének biztosítása érdekében (lásd ebben az értelemben a 123/87. és 330/87. sz., Jeunehomme és EGI egyesített ügyekben 1988. július 14-én hozott ítélet [EBHT 1988., I-4517. o.] 16. pontját).
- 28 Azonban azon követelménynek, hogy a levonási jog gyakorlásához a számlán a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdésének b) pontjában foglaltakon kívül más adatoknak is kell szerepelnie, arra kell szorítkoznia, ami a héa beszedésének és adóhatósági ellenőrzésének biztosításához szükséges. Továbbá az ilyen adatok – a mennyiségükből vagy technikai jellegükből fakadóan – nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé a levonási jog gyakorlását (a fent hivatkozott Jeunehomme és EGI egyesített ügyekben hozott ítélet 17. pontja).
- 29 Az alapügybeli nemzeti szabályozás kapcsán meg kell említeni, hogy a belga állam élt a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdésében foglalt lehetőséggel, mivel az 1. királyi rendelet 5. cikke (2) bekezdésének 6. pontja alapján a számlán fel kell tüntetni az ügylet és a fizetendő adó mértékének meghatározásához szükséges adatokat, különösen az értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások szokásos megnevezését, mennyiségét és tárgyát.
- 30 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróságra hárul annak vizsgálata, hogy az említett szabályozásban előírt további adatok megfelelnek-e a jelen ítélet 28. pontjában megfogalmazott követelményeknek.
- 31 Igaz ugyan, hogy a C-368/09. sz. Pannon Gép Centrum ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-7467. o.] 41. pontjában a Bíróság kimondta, hogy a tagállamok a héalevonási jog gyakorlását nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan feltételek tiszteletben tartásához, amelyeket a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112 irányelv (HL L 347., 1. o.) rendelkezései kifejezetten nem írnak elő, hangsúlyozni kell azonban, az alapügybeli esetben az akkor hatályos rendelkezések megengedték a tagállamoknak, hogy megállapítsák azokat a követelményeket, amelyek alapján valamely bizonylatot számlának lehet tekinteni.
- 32 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a héalevonási jog gyakorlását a szolgáltatásokat igénybe vevő adóalanyokkal szemben abból az okból tagadták meg, hogy az alapügybeli számlák nem voltak elég pontosak és teljesek. Így különösen a kérdést előterjesztő bíróság megemlíti, hogy e számlák nagy része nem tartalmazta az egységárat és a szolgáltatásokat nyújtó társaságok személyi állományának tagjai által teljesített munkaórákat, meggátolva így a pontos adóbeszedés bárminemű adóhatósági ellenőrzését.
- 33 Az alapügy felperesei arra hivatkoznak, hogy azon az alapon, hogy hiányoztak a számlákról a nemzeti szabályozás által megkövetelt bizonyos adatok, nem kérdőjelezhetik meg a héalevonási jog gyakorlását, ha az ügyletek valóságát, természetét és összegét utólag igazolták az adóhatóság felé.
- 34 Emlékeztetni kell arra, hogy a közös héarendszer nem tiltja a hibás számlák helyesbítését. Így amikor a héalevonási jog gyakorlásához szükséges valamennyi anyagi jogi feltétel teljesült, és az érintett hatóság határozatának meghozatala előtt az adóalany e hatósághoz benyújtja a helyesbített számlát, főszabály

szerint nem tagadható meg vele szemben e jog gyakorlása azzal az indokkal, hogy az eredeti számla hibás volt (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Pannon Gép Centrum ügyben hozott ítélet 43–45. pontját).

- 35 Ugyanakkor az alapügy kapcsán meg kell állapítani, hogy a számlák kiegészítését és helyesbítését célzó információkat azt követően nyújtották be, hogy az adóhatóság meghozta a héalevonási jog megtagadásáról szóló határozatot, így e határozat meghozatala előtt az említett hatóság részére benyújtott számlákat még nem helyesbítették annak érdekében, hogy utóbbi biztosítani tudja a héa pontos beszedését és az ellenőrzését.
- 36 Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv rendelkezéseit akként kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügybeli, amely szerint a héa levonásához való jog megtagadható a szolgáltatásokat igénybe vevő, hiányos számlákkal rendelkező adóalanyokkal szemben még abban az esetben is, ha e számlákat az ilyen elutasító határozat meghozatalát követően a kiszámlázott ügyletek valóságának, természetének és összegének bizonyítására irányuló információkkal kiegészítik.

A második kérdésről

- 37 A kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy az adósemlegesség elvét akként kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az adóhatóság megtagadja a szolgáltatásokat nyújtó társaság által megfizetett héa visszatérítését annak ellenére, hogy az e szolgáltatásokat igénybe vevő társaságokkal szemben megtagadták az említett szolgáltatásokat terhelő héa levonásához való jog gyakorlását azért, mert szabálytalanságokat állapítottak meg az e szolgáltatásokat nyújtó társaság által kibocsátott számlákban.
- 38 Ezért az a kérdés merül fel, hogy az adósemlegesség elvének biztosítása érdekében a szolgáltatások nyújtója tekintetében a héafizetési kötelezettség keletkezésének feltételét képezheti-e az, hogy e szolgáltatások igénybevevője ténylegesen gyakorolja a héalevonást.
- 39 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás abban az esetben tartozik a héa alá tartozik, ha az adóalany belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesíti őket. Az ezen irányelv 10. cikkének (2) bekezdéséből következik, hogy az adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség azon időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás megtörténik.
- 40 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás és termékértékesítés után héát kell fizetni (lásd ebben az értelemben a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10413. o.] 46. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 41 Meg kell tehát állapítani, hogy a hatodik irányelv említett rendelkezéseiből – amint az État belge és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeiben is jelezte – az következik, hogy a közös héarendszer a szolgáltatásokat nyújtó adóalany tekintetében a héafizetési kötelezettség keletkezését nem teszi függővé attól, hogy a szolgáltatásokat igénybe vevő adóalany ténylegesen gyakorolja a héalevonási jogát.
- 42 A jelen ítélet 13. pontjából kitűnik, hogy az alapügybeli szolgáltatásnyújtásokat terhelő héa levonásához való jog gyakorlását, amelyet e szolgáltatások igénybevevője egyébként igénybe vehetett volna, azért tagadták meg vele szemben, mert a szolgáltatások nyújtója által kibocsátott számlákról hiányoztak bizonyos kötelező adatok.

- 43 Így az alapügyben megerősítést nyert, hogy a héaköteles szolgáltatásnyújtások valóságok, az ezen ügyleteket terhelő héa felszámítható, és azt jogosan fizették meg az adóhatóság részére. Ebben az összefüggésben nem lehet az adósemlegesség elvére hivatkozni a héa visszatérítésének igazolása céljából olyan esetben, mint az alapügybeli. Minden más értelmezés azoknak a helyzeteknek kedvezne, amelyek meggátolhatják a héa pontos beszedését, amit a hatodik irányelv 22. cikke éppen el kíván kerülni.
- 44 Következésképpen a fentiek alapján a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az adósemlegesség elvével nem ellentétes, ha az adóhatóság megtagadja a szolgáltatásokat nyújtó társaság által megfizetett héa visszatérítését annak ellenére, hogy az e szolgáltatásokat igénybe vevő társaságokkal szemben megtagadták az e szolgáltatásokat terhelő héa levonásához való jog gyakorlását azért, mert szabálytalanságokat állapítottak meg az e szolgáltatásokat nyújtó társaság által kibocsátott számlákban.

A költségekről

- 45 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **Az 1994. február 14-i 94/5/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv rendelkezéseit akként kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügybeli, amely szerint a hozzáadottérték-adó levonásához való jog megtagadható a szolgáltatásokat igénybe vevő, hiányos számlákkal rendelkező adóalanyokkal szemben még abban az esetben is, ha e számlákat az ilyen elutasító határozat meghozatalát követően a kiszámlázott ügyletek valódiságának, természetének és összegének bizonyítására irányuló információkkal kiegészítik.**
- 2) **Az adósemlegesség elvével nem ellentétes, ha az adóhatóság megtagadja a szolgáltatásokat nyújtó társaság által megfizetett hozzáadottérték-adó visszatérítését annak ellenére, hogy az e szolgáltatásokat igénybe vevő társaságokkal szemben megtagadták az e szolgáltatásokat terhelő héa levonásához való jog gyakorlását azért, mert szabálytalanságokat állapítottak meg az e szolgáltatásokat nyújtó társaság által kibocsátott számlákban.**

Aláírások