

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2021. március 18.(*)

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

A C-895/19. sz. ügyben,

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

az **A.**

és

a **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

között,

a **Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

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

főtanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

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

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy

elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. július 13?i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 167. és 178. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az A. és a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (a nemzeti adóinformációs hivatal igazgatója, Lengyelország; a továbbiakban: adóhatóság) között a Közösségen belüli beszerzések címén el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adó (hÉA) levonása tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

A jogi háttér

Az uniós jog

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

„A HÉA hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

[...]

b) termék ellenérték fejében történ? Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:

i. adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy által, amennyiben az eladó adóalanyként eljáró személy, aki nem jogosult a 282–292. cikkben meghatározott, a kisvállalkozások számára nyújtott mentességre, és akire nem terjednek ki a 33. és a 36. cikkben meghatározott feltételek.”

4 Ezen irányelv 68. cikke kimondja:

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

A Közösségen belüli termékbeszerzés abban az id?pontban tekinthet? megtörténtnek, amikor a hasonló termékek tagállamon belüli értékesítése megtörténtnek tekinthet?.”

5 Az említett irányelv 69. cikke szerint:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében a hÉA?fizetési kötelezettség a számla kibocsátásakor, vagy – amennyiben addig az id?pontig nem bocsátottak ki számlát – a 222. cikk els? bekezdésében említett határid? lejártakor keletkezik.”

6 Ugyanezen irányelv 167. cikke szerint:

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

7 A héairányelv 168. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

[...]

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

[...]

8 Ezen irányelv 178. cikke kimondja:

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

[...]

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

[...].

9 Az említett irányelv 179. cikke szerint:

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

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

10 Ugyanezen irányelv 180. cikkének szövege a következő:

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

11 A hÉairányelv 181. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

12 Ezen irányelv 182. cikke kimondja:

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

13 Az említett irányelv 222. cikkének első bekezdése értelmében:

„A 138. cikkben meghatározott feltételeknek megfelelően teljesített termékértékesítés vagy az olyan szolgáltatásnyújtás esetén, amelynél a hÉA a 196. cikk alapján a szolgáltatás igénybevevőjének kell megfizetnie, a számlát legkésőbb az adóztatandó tényállás

bekövetkeztének hónapját követő hónap tizenötödik napján kell kibocsátani.”

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

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.”

A lengyel jog

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

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

[...]

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

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

[...]

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

a) olyan számlát kap, amely igazolja a Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősülő termékértékesítést a beszerzett termékekre vonatkozó adófizetési kötelezettség keletkezésének hónapját követő három hónapon belül;

b) a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő adó összegét belefoglalja abba az adóbevallásba, amelyben ezen adót legkésőbb a beszerzett termékekre vonatkozó adókötelezettség keletkezésének hónapját követő három hónapon belül el kell számolnia.

[...]

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

[...]

13. Ha az adóalany a fizetendő adó összegéből nem vonta le az elzártesen felszámított adó összegét a 10., 10d., 10e. és 11. bekezdésben említett határidőkön belül, csökkentheti a fizetendő

adó összegét, az adóbevallás azon időszak tekintetében történő helyesbítése révén, amelyben a fizetendő adó levonására való jogosultság keletkezett, legkésőbb azon év kezdetétől számított 5 éven belül, amelyben a fizetendő adó levonására való jogosultság keletkezett, a 13a. bekezdés sérelme nélkül.

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

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

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

17 Az A. társaság kereskedelmi tevékenysége keretében többek között Közösségen belüli termékbeszerzést végez Lengyelország területén. E termékeket a héaköteles tevékenységek céljára használja fel a területen.

18 Az A. feltételes adómegállapítás iránti kérelemmel fordult az adóhatósághoz az alábbi tényállással kapcsolatban. Az A. bizonyos helyzetekben a beszerzett termékekre vonatkozó adókötelezettség keletkezése szerinti hónap végétől számított három hónapon belül nem tudja feltüntetni a Közösségen belüli beszerzésekből eredő fizetendő héát. Ebben az esetben ezt a héat a határidő lejártát követően, adóbevallásának helyesbítése útján tünteti fel. Ez lehet a helyzet abban az esetben, ha a számlát késedelmesen kapja meg, ha az A. tévesen sorolja be az ügyletet, vagy ha a héanyilvántartással és héabevallásokkal megbízott személy hibát követ el.

19 A. konkrétan azt kérdezte az adóhatóságtól, hogy ilyen esetben levonhatja-e a Közösségen belüli termékbeszerzés után elzetelesen felszámított héát ugyanazon adómegállapítási időszakban, amelynek során a fizetendő héát bevallotta, még akkor is, ha a héabevallás helyesbítését a héatörvény 86. cikke 10b. bekezdése 2) pontjának b) alpontjában előírt három hónapos határidőn túl végezte el. Az A. szerint erre a kérdésre igenlő választ kell adni, mivel a rendelkezés további követelményt ír az adólevonási jogra vonatkozóan a héairányelvben előírt feltételekhez, és ellentétes az adósemlegesség és az arányosság elvével.

20 Amint az a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, 2018. december 27-én az adóhatóság kötelező érvényű feltételes adómegállapítást fogadott el, amely szerint a héatörvény 86. cikke 10b. bekezdése 2) pontjának b) alpontjában előírt három hónapos határidő nem korlátozza az adólevonási jogot, ennél fogva nem tekinthető a héairányelvvel vagy az adósemlegesség és az arányosság elvével összeegyeztethetetlennek. Ezenkívül ezen irányelv 178. cikke felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy a levonási jogot meghatározó alaki követelményeket vezessenek be, mint például a három hónapos határidőt.

21 Az A. keresetet nyújtott be az említett feltételes adómegállapítás megsemmisítése iránt a kérdést elterjesztő bírósághoz, a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicachhoz (gliwicei

vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország). Keresetének alátámasztása érdekében arra hivatkozott, hogy a héatörvény 86. cikke 10. bekezdése 2) pontjának b) alpontja összeegyeztethetetlen a héairányelv 167. és 178. cikkével, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvével.

22 A kérdést elterjesztő bíróságnak kétségei vannak a héatörvény 86. cikke 10b. bekezdése 2) pontja b) alpontjának az uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően.

23 E bíróság kifejti, hogy 2017. január 1-je óta e rendelkezés új, határidőre vonatkozó feltételt állapít meg, amely szerint az adólevonási jog gyakorlásának feltétele, hogy a beszerzett termékekre vonatkozó adófizetési kötelezettség keletkezésének hónapját követően három hónapon belül benyújtsák az adóbevallást. E határidő lejártát követően az adóalanynak helyesbítetnie kell a korábban benyújtott bevallást, és a Közösségen belüli termékbeszerzés után elzetesen felszámított héát a héatörvény 86. cikkének 10i. bekezdése értelmében csak a folyamatban lévő időszak tekintetében vonhatja le. Így az adóalany viseli a fizetendő hía és adott esetben a kamatfizetés gazdasági terhét.

24 Az e jogszabálymódosításhoz fűzött indokolás szerint e módosításnak lehetővé kell tennie azon Közösségen belüli kereskedelmi ügyletek jobb ellenőrzését, amelyekkel kapcsolatban szabálytalanságokat állapítottak meg, valamint a hía fordított adózásának ellenőrzését.

25 A kérdést elterjesztő bíróság azt is hangsúlyozza, hogy az áfatörvény 86. cikke ötéves határidőt ír el a fizetendő hía korrekciójára, míg e cikk két határidőt ír el az adólevonási jog gyakorlására, azaz egyrészt hároméves jogvesztő határidőt ezen adó elszámolására, másrészt ötéves elévülési időt. E jogvesztő határidő az uniós jog szempontjából nehézségeket okozhat.

26 A Bíróság ítélezési gyakorlatából ugyanis kitűnik, hogy a tagállamok fűszabály szerint elírhatnak jogvesztő határidőket a levonási jog gyakorlására, azonban tiszteletben kell tartaniuk az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét. Ezenkívül az ilyen határidők nem sérthetik az adósemlegesség elvét, és arányosoknak kell lenniük abban az értelemben, hogy nem vezetnek be az elérni kívánt célokhoz képest túlzott alaki követelményeket, és nem jelentenek gazdasági terhet az adóalany számára. Ezen elvek tiszteletben tartásának értékelése érdekében figyelembe kell venni az adóbevallás késedelmét okozó okokat, aszerint hogy ezek az okok függetlenek-e az adóalanytól, vagy olyan hibákat tükröznek, amelyek neki róhatók fel.

27 A jelen ügyben a kérdést elterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy egyrészt a három hónapos jogvesztő határidő bevezetése, amelynek időtartama fűszabály szerint elegendőnek tűnik, alkalmas arra, hogy az adóalanyt a szabályok betartására ösztönözze, ugyanakkor fellépjen a joggal való visszaélésekkel szemben. Így e határidő célja azon helyzetek megelőzése, amelyekben az adóalanyok a fizetendő hía összegével megegyező elzetesen felszámított híaösszeg esetén az adó optimalizálása és joggal való visszaélés céljából veszik igénybe a késedelmes korrekció lehetőségét. Másrészt azonban vannak olyan helyzetek, amelyekben az adóalany nem tudja betartani ezt a három hónapos határidőt, különösen a számla késedelmes vagy szabálytalan kiállítása, illetve a postai szolgáltatóknak betudható szabálytalanságok esetén. Márpedig a héatörvény 86. cikke 10b. bekezdése 2) pontjának b) alpontja nem tesz különbséget aszerint, hogy az adóalany jóhiszemű-e, vagy sem.

28 E bíróság arra a következtetésre jutott, hogy a héairányelv 167. és 178. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint a héatörvény 86. cikke 10b. bekezdése 2) pontjának b) alpontja, amennyiben a jóhiszemű adóalanyra a három hónapos határidő alkalmazandó.

29 E körülmények között a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (gliwicei vajdasági

közigazgatási bíróság) felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

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

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

30 Kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 167. és 178. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó hea levonásához való jog azon adómegállapítási időszakban való gyakorlásának, amelynek során a héát meg kell fizetni, az a feltétele, hogy a fizetend? héát feltüntessék az azon hónap végét?l számított három hónapon belül benyújtott adóbevallásban, amelyben az adófizetési kötelezettség keletkezett.

31 Elzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Közösségen belüli beszerzések esetében a fordított adózási eljárás alapján nem kerül sor héafizetésre a termék beszerz?je és értékesít?je között, mivel a beszerz? az általa teljesített Közösségen belüli beszerzések után köteles az elzetesen felszámított hea megfizetésére, egyúttal f?szabály szerint levonhatja ugyanezt az adót oly módon, hogy semmiféle fizetési kötelezettsége nem keletkezik az adóhatóság felé (lásd ebben az értelemben: 2014. december 11?i Idexx Laboratories Italia ítélet, C?590/13, EU:C:2014:2429, 33. pont).

32 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelel?en az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetend? héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhel? elzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2014. december 11?i Idexx Laboratories Italia ítélet, C?590/13, EU:C:2014:2429, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. szeptember 15?i Senatex ítélet, C?518/14, EU:C:2016:691, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Amint azt a Bíróság több alkalommal hangsúlyozta, e jog a hea mechanizmusának szerves részét képezi, és f?szabály szerint nem korlátozható (2016. szeptember 15?i Senatex ítélet, C?518/14, EU:C:2016:691, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetend? vagy megfizetett hea terhe alól. A közös héarendszer következképpen az összes gazdasági tevékenység adóterhét illet?en biztosítja a semlegességet – bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye –, feltéve hogy az említett tevékenységek f?szabály szerint maguk is héakötelesek (2016. szeptember 15?i Senatex ítélet, C?518/14, EU:C:2016:691, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 A héairányelv 167. cikke értelmében az adólevonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. Ezen irányelv 69. cikke szerint a Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében a héafizetési kötelezettség a számla kibocsátásakor, vagy – amennyiben addig az időpontig nem bocsátottak ki számlát – az említett irányelv 222. cikkének els? bekezdésében említett határid? lejártakor keletkezik.

35 Ezenkívül a héalevonási jog feltétele a héairányelvben elírt anyagi jogi és alaki feltételek

tiszteletben tartása (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-¹i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 35. pont).

36 A Közösségen belüli termékbeszerzés után az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontja alapján fizetendő h²ea levonásához való jog keletkezésének érdemi feltételeit az irányelv 168. cikkének c) pontja sorolja fel. E feltételek megkövetelik, hogy e beszerzéseket valamely adóalany teljesítse, az említett beszerzések utáni h²ea megfizetésére is kötelezett legyen, és hogy a szóban forgó termékeket adóköteles tevékenységéhez használja fel.

37 A h²ealevonási joghoz kapcsolódó alaki követelmények, mint a nyilvántartás vezetésére, a számlázásra és a bevallásra vonatkozó kötelezettségek, ezzel szemben e jog gyakorlásának módjait és ellenőrzését, továbbá a h²ea rendszer megfelelő működését szabályozzák (2014. december 11-¹i Idexx Laboratories Italia ítélet, C-590/13, EU:C:2014:2429, 42. pont).

38 A Közösségen belüli beszerzés után fizetendő h²eat illetően a h²ea-irányelv 178. cikkének c) pontjából kitűnik, hogy az adólevonási jog gyakorlásának az a feltétele, hogy az adóalany az ezen irányelv 250. cikkében elírt h²ea-bevallásban minden olyan adatot szerepeltessen, amely szükséges a beszerzései után fizetendő h²ea összegének megállapításához, és hogy rendelkezzen az említett irányelv XI. címe 3. fejezetének 3–5. szakaszában foglalt rendelkezéseknek megfelelően kiállított számlával.

39 Ezenkívül a h²ea-irányelv 179. cikkének első bekezdése szerint az adó levonását összesítve kell elvégezni úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből le kell vonni azt a h²ea-összeget, „amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol”.

40 Ebből a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az következik, hogy a h²ea levonásához való jogot f²szabály szerint azon időszak jogcímén kell gyakorolni, amelynek során, egyfelől e jog keletkezett, másfelől pedig az adóalany számla birtokában van (lásd ebben az értelemben: 2004. április 29-¹i Terra Baubedarf-Handel ítélet, C-152/02, EU:C:2004:268, 34. pont; 2016. szeptember 15-¹i Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 35. pont).

41 Ily módon a levonási jogot f²szabály szerint ugyanazon időszak alatt kell gyakorolni, mint amelynek során e jog keletkezett, azaz a h²ea-irányelv 167. cikkére tekintettel akkor, amikor az adófizetési kötelezettség keletkezett (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-¹i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 36. pont).

42 Az említett irányelv 180. és 182. cikke értelmében ugyanakkor az adóalany számára engedélyezhető a levonás akkor is, ha jogát nem gyakorolta abban az időszakban, amelynek során e jog keletkezett, feltéve hogy a nemzeti szabályozásban elírt bizonyos feltételeket és eljárásokat betartja (2012. július 12-¹i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. április 26-¹i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 37. pont).

43 E tekintetben a tagállamok a h²ea-irányelv 273. cikke alapján intézkedéseket fogadhatnak el az adó pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Az ilyen intézkedések azonban nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a h²ea semlegességét (2012. július 12-¹i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. szeptember 15-¹i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás szerint a Közösségen

belüli beszerzéshez kapcsolódó h a levonásához való jog akkor keletkezik, ha az adóalany azon hónap végét?l számított három hónapon belül, amelyben a beszerzett term ekre vonatkozó adófizetési kötelezettség keletkezett, egyr szrt olyan számlát kap, amely igazolja a Közösségen belüli termékbeszerzésnek min?s l? term k rt kesit st, m sr szrt pedig felt nteti az e beszerzés után fizetend? h a összegét azon adóbevallásban, amelyben ezt az adót el kell számolnia. Amennyiben az e határid?n belül benyújtott bevallás mindezt nem tünteti fel, az adóalany még azon  v végét?l számított  t éven belül is helyesb itheti bevallását, amelynek során a Közösségen belüli beszerzés után elszámolandó h a levonásához való jog keletkezett. Ebben az esetben az adóalanynak visszamen?leg kell megfizetnie az e beszerzés után fizetend? h at, m g az ugyanezen beszerzéshez kapcsolódó h at csak a folyamatban l v? adómegállapítási id?szakra vonhatja le.

45 E tekintetben el?sz r is, amennyiben  gy t?nik, hogy az ilyen szabályozás a számla kézhezvételére és a bevallásra vonatkozó feltétel?l teszi függ?v  magának a levonási jognak a keletkezését, meg kell állapítani, hogy a jelen  telet 34.  s 36. pontjára tekintettel a levonási jog keletkezését k z r lag a héairányelvben el? rt anyagi jogi feltételekhez lehet kötni, amelyeket a Közösségen belüli termékbeszerzés esetében ezen irányelv 168. cikkének c) pontja felsorol. Ezzel szemben e jog keletkezése nem feltétlenül függ sem a számla kézhezvételét?l, sem pedig az ilyen beszerzés után fizetend? h a konkrét határid?n belüli bevall s t l és elszámolásától.

46 Másodszor, a jelen  telet 44. pontjában leírthoz hasonló nemzeti szabályozás azzal a k vetkezm nyvel járhat, hogy az ugyanazon, Közösségen belüli beszerzéshez kapcsolódó, fizetend? h a sszeg és az azzal megegyez? levonható h a sszeg elszámolására nem ugyanazon adómegállapítási id?szakban kerül sor, függetlenül az  gy körülményeit?l, az adóalany j hiszem?s g t?l és az ilyen beszerzés címén fizetend? h a késedelmes bevallásának okait l. E szabályozás alkalmazása pusztán egy alaki követelmény megsértése miatt késlelteti a Közösségen belüli beszerzések után fizetend? h a levonásához való jog gyakorlását. E szabályozás tehát átmenetileg az adóalanyra hárítja a h a terhét.

47 Márpedig egyr szrt a B ros g állandó  telkez si gyakorlatából kit?nik, hogy a fordított adózási eljárás keretében a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az el?zetesen felszámított adó levonása lehetséges legyen, amennyiben az anyagi jogi követelmények teljesülnek, m g ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget. Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi követelmények teljesültek?e, az adóalanynak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat el? olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehet?sége elenyészik (2012. július 12?i EMS?Bulgaria Transport  telet, C?284/11, EU:C:2012:458, 62. pont, valamint az ott hivatkozott  telkez si gyakorlat; 2014. december 11?i Idexx Laboratories Italia  telet, C?590/13, EU:C:2014:2429, 38.  s 40. pont, valamint az ott hivatkozott  telkez si gyakorlat). Más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (2012. július 12?i EMS?Bulgaria Transport  telet, C?284/11, EU:C:2012:458, 71. pont, valamint az ott hivatkozott  telkez si gyakorlat; 2014. december 11?i Idexx Laboratories Italia  telet, C?590/13, EU:C:2014:2429, 39. pont).

48 M sr szrt meg kell állapítani, hogy a jelen  telet 41. pontjában felidézett követelmény – amely szerint a levonási jogot f?szabály szerint azon id?szak alatt kell gyakorolni, amelynek során az adó megfizetési kötelezettsége keletkezett – alkalmas az adósemlegesség biztosítására. Ez a követelmény lehet?v  teszi ugyanis annak biztosítását, hogy a h a megfizetésére és levonására ugyanazon id?szakban kerüljön sor oly módon, hogy az adóalany teljes mértékben mentesüljön az összes gazdasági tevékenysége keretében fizetend? vagy megfizetett h a terhe alól (lásd ebben az értelemben: 2004.  prilis 29?i Terra Baubedarf?Handel  telet, C?152/02, EU:C:2004:268,

35–37. pont).

49 E logikával ellentétes lenne, ha átmenetileg az adóalanyra hárítanák a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő hűa terhét, annál is inkább, mivel – amint az a jelen ítélet 31. pontjából kitűnik – az ilyen beszerzés címén az adóhatóságnak semmilyen összeg nem jár.

50 Ebből következzen, a hűalevonási jog érdemi feltételeinek teljesülésétől függően, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, a nemzeti szabályozás alkalmazása nem akadályozhatja meg automatikusan, valamely alaki követelmény megsértése miatt a Közösségen belüli beszerzés után azon időszak alatt fizetendő hűa levonásához való jog gyakorlását, amelynek során e hűaösszeget elszámolták, anélkül hogy figyelembe vennék az összes releváns körülményt, így különösen az adóalany jóhiszeműségét.

51 Nem lehet más következtetést levonni a Bíróság ítélezési gyakorlatából, amely szerint a tagállamok jogbiztonsági okokból előírhatnak olyan jogvesztő határidőt, amelynek lejártával a következménnyel jár, hogy szankcionálja azt a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztotta az előzetesen felszámított hűa levonását kérelmezni, és így elveszíti a hűa levonásához való jogát, mivel egyfelől e határidőt ugyanúgy alkalmazni kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenértékűség elve), másfelől pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, illetve túlzottan nehézé a hűa levonásához való jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-ai Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

52 A jelen ítélet 44. és 46. pontjában kifejtettekben ugyanis az következik, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által a Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódó hűabevallásra előírt három hónapos határidő nem tekinthető az ezen ítélezési gyakorlat értelmében vett jogvesztő határidőnek, amely a levonási jog elvesztését eredményezi.

53 Mindemellett, amint az a jelen ítélet 43. pontjában hivatkozott ítélezési gyakorlatból kitűnik, a tagállamok hatáskörrel rendelkeznek arra, hogy az arányosság elvét tiszteletben tartva szankciókat írjanak elő a hűairányelv 273. cikke szerinti hűalevonási jog gyakorlására vonatkozó alaki követelmények be nem tartása esetére. Az uniós jog többek között nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy adott esetben a jogsértés súlyosságával arányos bírságot vagy pénzbüntetést szabjanak ki az alaki követelmények megsértésének szankcionálása érdekében (2016. szeptember 15-ai Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

54 Ezzel szemben az olyan nemzeti szabályozás, amely módszeresen tiltja a Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódó hűa levonásához való jog gyakorlását abban az időszokban, amelynek során ugyanazon hűaösszeget el kell számolni, anélkül hogy előírná az összes releváns körülmény és különösen az adóalany jóhiszeműségének figyelembevételét, meghaladja azt a mértéket, amely egyrészt a hűa pontos behajtásának biztosításához szükséges abban az esetben – amint az a jelen ítélet 31. pontjában említett ítélezési gyakorlatból kitűnik – ha semmilyen hűafizetési kötelezettség nem keletkezik az adóhatóság felé, másrészt az adócsalás megakadályozása érdekében.

55 A fenti megfontolások összességére tekintettel az elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 167. és 178. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó héalvonásához való jog azon adómegállapítási időszakban való gyakorlásának, amelynek során a héát meg kell fizetni, az a feltétele, hogy a fizetendő héát feltüntessék az azon hónap végétől számított három hónapon belül benyújtott adóbevallásban, amelyben az adófizetési kötelezettség keletkezett.

A költségekről

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

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

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

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.