A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. szeptember 30.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – 2006/112/EK irányelv – Az előzetesen megfizetett adó levonásának joga – Új tagállami szabályozás – A számla tartalmára vonatkozó követelmények – Visszaható hatályú alkalmazás – A levonási jog elvesztése”

A C-392/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Baranya Megyei Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2009. október 5-én érkezett, 2009. április 2-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Uszodaépítő Kft.**

és

az **APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök (előadó), R. Silva de Lapuerta, Juhász E., J. Malenovský és D. Šváby bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel a következők által előterjesztett észrevételekre:

– a magyar kormány képviseletében Fazekas J., Fehér M. és Tóth Zs., meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében Simon B. D., 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 a 2001. december 20-i 2001/115/EK tanácsi irányelvvel (HL L 15, 24. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 352. 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 irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. és 20. cikkének, valamint az uniós jog általános elveinek értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Uszodaépítő Kft. és az APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály (a továbbiakban: APEH) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy az utóbbi megtagadta az alapeljárás felperesétől a részére végzett építési munkákhoz kapcsolódó hozzáadottérték-adónak (a továbbiakban: HÉA) az általa fizetendő HÉÁ-ból való levonását.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 411. és 413. cikkének megfelelően 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte az uniós HÉA-jogszabályokat, különösen a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. A 2006/112 irányelv (1) és (3) preambulumbekezdése szerint a hatodik irányelv átdolgozására azért volt szükség, hogy a tagállamok HÉÁ-ra vonatkozó jogszabályainak összehangolására irányuló rendelkezések világos és ésszerű módon, átdolgozott szerkezettel és szövegezéssel kerüljenek bemutatásra, anélkül azonban, hogy ez elviekben érdemi változásokat eredményezne. A 2006/112 irányelv rendelkezései tehát lényegében azonosak a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseivel.

4 A 2006/112 irányelvnek – a hatodik irányelv 17. cikke (1) bekezdésének szövegét átvevő – 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

5 A 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja, amelynek szövege lényegében megegyezik a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának az utóbbi irányelv 28f. cikkének (1) bekezdéséből következő szövegével, az alábbiak szerint 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:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉÁ-t”.

6 A 2006/112 irányelv 178. cikke, amely lényegében átveszi a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének az utóbbi irányelv 28f. cikkének 2. pontjából következő szövegét, az alábbiak szerint rendelkezik:

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

[…]

f) amennyiben a 194–197. cikk és a 199. cikk értelmében termék beszerzőjeként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként adófizetésre kötelezett, az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie.”

7 A 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésének a) pontja kimondja:

„(1) A tagállamok előírhatják, hogy a HÉA megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére a következő termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették:

a) építési szolgáltatások […]”.

8 A 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésének a) pontjából eredő eljárás általában „fordított adózás” néven ismert, és azt korábban a hatodik irányelv 21. cikkének (1) bekezdése írta elő.

A nemzeti szabályozás

9 A 2008. január 1-jén hatályba lépett, általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény (a továbbiakban: új áfatörvény) 127. §-a (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy „[a]z adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon […] a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla”.

10 Az új áfatörvény 142. §-a (1) bekezdésének b) pontja a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adót a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője fizeti:

[…]

b) a szolgáltatás nyújtásának minősülő […] építési-szerelési és egyéb szerelési munka esetében […]”.

11 Az új áfatörvény 142. §-ának (7) bekezdése értelmében „[a]z (1) bekezdés alkalmazása esetében a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója olyan számla kibocsátásáról gondoskodik, amelyben áthárított adó, illetőleg […] százalékérték nem szerepel”.

12 Az új áfatörvény 169. §-ának k) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A számla kötelező adattartalma a következő:

k) […] abban az esetben, ha adófizetésre a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője kötelezett, jogszabályi hivatkozás vagy bármely más, de egyértelmű utalás arra, hogy a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása

[…]

kb) után a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője az adófizetésre kötelezett”.

13 Az új áfatörvény 269. §-ának (1) bekezdése kimondja továbbá:

„Abban az esetben, ha e törvény és az [általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi áfatörvény)] ugyanazon érintett félre vagy felekre nézve ugyanazon tényállásbeli elemeken nyugvó adóztatandó ügyletből származó, önadózással gyakorlandó jogokról és kötelezettségekről egyaránt rendelkezik, az önadózással gyakorlandó jogokat és kötelezettségeket e törvény hatálybalépésétől kezdődően is kizárólagosan [a régi áfatörvény] rendelkezései alapján kell megállapítani és alkalmazni, kivéve, ha e törvény [a régi áfatörvényhez] képest valamennyi érintett félre együttesen és összességében a kötelezettségek hiányát állapítja meg, vagy kevésbé terhes kötelezettségeket állapít meg, illetőleg új jogokat vagy többletjogokat állapít meg. Utóbbi esetben a jogokat és kötelezettségeket – valamennyi érintett fél együttes döntése alapján – e törvény rendelkezései alapján lehet megállapítani és alkalmazni még akkor is, ha azok e törvény hatálybalépését megelőzően – az elévülési időn belül – keletkeztek, feltéve, hogy erről a döntésről valamennyi érintett fél közös elhatározással, előzetesen és írásban nyilatkozik az állami adóhatóságnak, amelynek legkésőbb 2008. február 15. napjáig az állami adóhatóság illetékes szervéhez be kell érkeznie. A határidő elmulasztása esetében igazolási kérelem benyújtásának nincs helye. Ilyen esetben az önellenőrzés pótlékmentesen végezhető el.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 Az alapeljárás felperese 2006. június 9-én építési munkákra irányuló fővállalkozási szerződést kötött a NÁD MPS-4 Kft. beruházóval. Az említett építési munkák kivitelezését a felperes különböző alvállalkozók közreműködésével végezte.

15 A kivitelezés 2007 tavaszán kezdődött meg, ugyanezen év nyarán azonban pénzügyi problémák miatt a kivitelezés félbeszakadt. Az addig elvégzett teljesítésekről a számlák kiállításra kerültek. A felperes és annak alvállalkozói is eleget tettek a régi áfatörvény alapján fennálló áfabevallási és -fizetési kötelezettségüknek.

16 Az új áfatörvény hatálybalépését követően, 2008. február 14-én a felperes, a beruházó és az alvállalkozók az említett törvény 269. §-ának (1) bekezdése alapján együttes nyilatkozatot tettek arra vonatkozóan, hogy mind a felperes és a beruházó, mind a felperes és az alvállalkozók közötti szerződések alapján végzett építési munkákra az új törvény rendelkezéseit kívánják alkalmazni (a továbbiakban: a 2008. február 14-i nyilatkozat).

17 A felperes 2007. évre vonatkozóan benyújtott áfabevallásának az adóhatóság általi ellenőrzését követően e hatóság a 2008. május 23-i határozatával a felperes terhére 2007. április–szeptember hónapokra mindösszesen 52 822 000 HUF adóhiányt állapított meg. Az adóhatóság indokolásában e tekintetben kifejtette, hogy a felperes nem gyakorolhatott adólevonási jogot az alvállalkozók által kiállított számlák alapján, mivel e számlák nem feleltek meg az új áfatörvény rendelkezéseinek. A 2008. február 14-i nyilatkozat következtében ugyanis az új áfatörvény fordított adózásra vonatkozó rendelkezései visszaható hatállyal alkalmazandók voltak a 2007. év során kiállított számlákra. Az említett hatóság álláspontja szerint az alvállalkozók által kiállított számláknak meg kellett volna felelniük az új áfatörvény 142. §-a (7) bekezdése és 169. §-a k) pontja rendelkezéseinek. Következésképpen

ahhoz, hogy a felperes az új áfatörvény rendelkezéseinek megfelelően gyakorolhassa adólevonási jogát, egyfelől az alvállalkozóknak módosítaniuk kellett volna a kiállított számlákat, másfelől a felperesnek önellenőrzéssel módosítania kellett volna a 2007. évre vonatkozó áfabevallását.

18 2008. szeptember 5-i határozatával az APEH helybenhagyta a 2008. május 23-i határozatot.

19 A felperes a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott keresetében az APEH 2008. szeptember 5-i határozatának hatályon kívül helyezését kérte. E bíróság álláspontja szerint az új áfatörvény 269. §-ának (1) bekezdése, mivel visszaható hatállyal megvonja a régi áfatörvény alapján a felperes által jogszerűen gyakorolt adólevonási jogot, sérti a hatodik irányelv 17. és 20. cikkét, valamint az uniós jog általános elveit.

20 E körülmények között a Baranya Megyei Bíróság úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A hatodik irányelv 17. és 20. cikkével összeegyeztethető-e az adólevonási jog keletkezését követő időpontban – 2008. január l-jével[– hatályba lépő] tagállami jogi rendelkezés, mely a 2007. évben végzett szolgáltatásnyújtás illetve termékértékesítés után megfizetett és bevallott áfa levonását a számlák tartalmának módosításával és [önellenőrzés] beadásával követeli meg?

2) Az új áfatörvény 269. §[-ának] (1) bekezdésében foglalt intézkedés, mely szerint az e szakaszban foglalt feltételek fennállása esetén az új törvény rendelkezései alapján kell megállapítani és alkalmazni jogokat és kötelezettségeket még akkor is, ha azok e törvény hatálybalépését megelőzően – az elévülési időn belül – keletkeztek, megfelel-e [az uniós] jog általános elveinek, nevezetesen objektív módon igazolható, ésszerű, arányos, és figyelemmel van-e a jogbiztonság követelményére?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

21 A magyar kormány azzal érvel, hogy az alapeljárás nem teszi szükségessé az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban hivatkozott rendelkezések és jogelvek értelmezését. E tekintetben megjegyzi egyfelől, hogy az új áfatörvény rendelkezéseinek visszaható hatályú alkalmazása kizárólag a felperes, valamint a többi érintett adóalany kifejezett és önkéntes szándéknyilatkozatán alapul. Márpedig a felperesnek, mivel kifejezetten kérte e törvény visszaható hatályú alkalmazását, tudomásul kell vennie az ehhez kapcsolódó jogkövetkezményeket is. Másfelől az alapeljárás az új áfatörvény átmeneti rendelkezéseinek a felperes általi téves értelmezéséből ered. Ezen eljárás a nemzeti jog, és nem az uniós jog értelmezését teszi szükségessé.

22 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az Európai Unió Bírósága és a nemzeti bíróságok között az EUMSZ 267. cikkben előírt együttműködés keretében kizárólag az ügyben eljáró és a meghozandó döntésért felelős tagállami bíróság feladata annak eldöntése, hogy az ügy sajátos jellemzőit tekintve az ítélet meghozatalához szükség van-e az előzetes döntéshozatalra, és hogy a Bíróságnak feltett kérdések valóban relevánsak-e. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések az uniós

jog értelmezését vetik fel, a Bíróság főszabály szerint köteles határozatot hozni (lásd különösen a C-379/98. sz. PreussenElektra-ügyben 2001. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-2099. o.] 38. pontját, a C-103/08. sz. Gottwald-ügyben 2009. október 1-jén hozott ítélet [EBHT 2009., I-9117. o.] 16. pontját és a C-82/09. sz. Dimos Agiou Nikolaou ügyben 2010. április 22-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 14. pontját).

23 Ebből következik, hogy a nemzeti bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések relevanciájának vélelmét csak kivételesen lehet megdönteni, ha nyilvánvaló, hogy az e kérdésekkel érintett uniós jogi rendelkezések kért értelmezése semmilyen kapcsolatban sem áll az alapügy tényállásával vagy tárgyával (lásd különösen a fent hivatkozott Gottwald-ügyben hozott ítélet 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

24 Márpedig a jelen esetben függetlenül attól, hogy a felperes választotta az új áfatörvény rendelkezéseinek az alkalmazását, és még ha e választás az érintett törvény téves értelmezésén alapult is, az alapeljárásban ezen új törvény rendelkezései alkalmazandók, és a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak afelől, hogy az említett törvény átmeneti rendelkezései összeegyeztethetők-e az uniós jog különböző rendelkezéseivel, mivel ezen intézkedések akadályozzák a felperest abban, hogy HÉA-levonási jogát gyakorolja.

25 Meg kell tehát állapítani, nem tűnik nyilvánvalónak, hogy az uniós jog kért értelmezése irreleváns a nemzeti bíróság által meghozandó határozat szempontjából.

26 Következésképpen az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatónak kell nyilvánítani.

Az első kérdésről

27 Ami először is az első kérdés tárgyát illeti, meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérelme a hatodik irányelv 17. és 20. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

28 Mindazonáltal a 2006/112 irányelv 411. és 413. cikkének megfelelően az utóbbi irányelv 2007. január 1-jével hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett.

29 Ezért, mivel az alapügy tényállásának valamennyi eleme 2007. január 1-jét követően valósult meg, ezen ügy szempontjából kizárólag a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek értelmezése releváns.

30 Az a körülmény, hogy a nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket formálisan kizárólag a hatodik irányelv rendelkezéseire hivatkozva fogalmazta meg, nem akadálya annak, hogy a Bíróság megadja e bíróság számára az uniós jog értelmezésének minden olyan elemét, amely szükséges az utóbbi előtt lévő ügy megítéléséhez, akár hivatkozott ezekre kérdéseinek szövegében, akár nem (lásd ebben az értelemben a C-115/08. sz. ČEZ-ügyben 2009. október 27-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10265. o.] 81. pontját és a C-341/08. sz. Petersen-ügyben 2010. január 12-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 48. pontját).

31 E vonatkozásban meg kell említeni, hogy - mint ahogy az a 2006/112 irányelv (3) preambulumbekezdéséből következik - ezen irányelv a tagállamok HÉÁ-ra vonatkozó

jogszabályainak összehangolásáról szóló meglévő jogszabály, nevezetesen a hatodik irányelv átdolgozása, amely átdolgozás elviekben nem eredményez érdemi változásokat e szabályozásban.

32 E feltételek mellett úgy kell tekinteni, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés a 2006/112 irányelv 167. és 168. cikkének értelmezésére irányul, amelyek megegyeznek a hatodik irányelvnek az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban említett rendelkezéseivel. Egyébiránt, mivel az első kérdés lényegében a HÉA-levonási jog gyakorlásának szabályaira irányul, azt úgy kell tekinteni, mint amely a 2006/112 irányelv 178. cikkének értelmezésére is vonatkozik.

33 Másodszor, ami a kérdés érdemét illeti, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 167., 168. és 178. cikkével ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely a fordított adózásra vonatkozó új rendelkezések visszaható hatályú alkalmazása keretében a HÉA-levonási jog gyakorlásának feltételeként előírja az új törvény hatálybalépését megelőzően teljesített ügyletekre vonatkozó számlák módosítását és önellenőrzéssel módosított adóbevallás benyújtását.

34 E vonatkozásban emlékeztetni kell arra egyfelől, hogy a 2006/112 irányelv 167. és 168. cikkében foglalt adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (a C-368/09. sz., Pannon Gép Centrum ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 37. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A közös HÉA-rendszer következésképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is HÉA-kötelesek (lásd különösen a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 24. pontját, a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3123. o.] 70. pontját, valamint a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 48. pontját).

36 Az a körülmény tehát, hogy az adóalany az új áfatörvény alkalmazását választotta a régi törvény helyett, önmagában nem befolyásolhatja az előzetesen felszámított HÉA levonására vonatkozó jogát, amely közvetlenül a 2006/112 irányelv 167. és 168. cikkéből következik.

37 Másfelől, ami az adólevonási jog gyakorlásának a 2006/112 irányelv 178. cikkében előírt szabályait illeti, mivel a 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdése a) pontjának hatálya alá eső fordított adózási eljárásról van szó, meg kell állapítani, hogy kizárólag a 178. cikk f) pontja szerinti szabályok alkalmazandók. Ennélfogva azon adóalanynak, aki valamely szolgáltatás igénybevevőjeként az e szolgáltatáshoz kapcsolódó HÉA megfizetésére kötelezett, nem kell a 2006/112 irányelv formai követelményeinek megfelelően kiállított számlával rendelkeznie ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, és kizárólag az érintett tagállam által – a számára ugyanezen irányelv 178. cikke f) pontjában meghagyott lehetőség keretein belül – meghatározott formai követelményeknek kell eleget tennie (lásd ebben az

értelemben a C-90/02. sz. Bockemühl-ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet [EBHT 2004., I-3303. o.] 47. pontját).

38 Az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az érintett tagállam által ily módon meghatározott formai követelmények, amelyeket az adóalanynak be kell tartania ahhoz, hogy HÉA-levonási jogát gyakorolhassa, nem mehetnek túl azon a mértéken, amely a fordított adózási eljárás helyes alkalmazásának biztosításához mindenképp szükséges (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet 50. pontját).

39 E tekintetben a Bíróság korábban már kimondta, hogy az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonása lehetséges legyen, amennyiben a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany (a C-95/07. és C-96/07. sz. Ecotrade egyesített ügyekben 2008. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3457. o.] 63. pontja).

40 Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany – mint a szóban forgó szolgáltatások címzettje – köteles-e HÉÁ-t fizetni, a 2006/112 irányelv 167. és 168. cikkével, illetve a 178. cikkének f) pontjával ellentétes az olyan szabályozás, amely az említett adóalanynak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében olyan további feltételeket ír elő, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet 51. pontját és a fent hivatkozott Ecotrade egyesített ügyekben hozott ítélet 64. pontját).

41 Az alapeljárásban az adóhatóság megtagadta a felperestől a 2007. év folyamán az utóbbi alvállalkozói által kivitelezett építési munkákhoz kapcsolódó áfa levonásának jogát egyfelől azzal az indokkal, hogy a felperes az említett ügyletekről nem rendelkezett a visszaható hatállyal, 2008. január 1-jétől alkalmazandó új áfatörvény 142. §-a (7) bekezdésének és 169. §-a k) pontjának megfelelően módosított számlákkal, és másfelől azzal, hogy nem módosította önellenőrzéssel a 2007. évre vonatkozó adóbevallását az így módosított számlák alapján.

42 Az iratokból először is megállapítható, hogy az ügyben teljesültek a HÉA-levonási jog megszerzésének a 2006/112 irányelv 168. cikke a) pontja szerinti anyagi jogi feltételei ahhoz, hogy a felperes gyakorolhassa az alvállalkozói által végzett építési munkákhoz kapcsolódó áfa vonatkozásában az említett levonási jogot. Meg kell állapítani, hogy ez utóbbi ügyleteket ténylegesen az adóalanynak az érintett tagállamban végzett adóköteles tevékenységéhez használták fel. Egyébiránt a 2007. évre vonatkozó adóbevallás alapján a szóban forgó adóhatóságnak tudomása volt arról, hogy az említett anyagi jogi feltételek teljesültek.

43 Másodszor nem vitatott, hogy abban az időpontban, amikor az adóhatóság megtagadta a felperestől az áfalevonási jogot, e hatóság a 2007. évre vonatkozó adóbevallás, valamint a 2008. február 14-i nyilatkozat alapján mindazon információkkal rendelkezett, amelyek annak megállapításához szükségesek, hogy a felperes köteles volt az alvállalkozói által végzett építési munkák címzettjeként áfát fizetni.

44 Amint az Európai Bizottság kifejti, az olyan formai követelmények előírása, mint amilyenek az alapügy tárgyát képezik, azzal a hatással jár, hogy a felperes levonási joga gyakorlásának lehetősége elenyészik.

45 A jelen ítélet 39. és 40. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel meg kell tehát állapítani, hogy a 2006/112 irányelv 167., 168. és 178. cikkével ellentétes az olyan formai követelmények előírása, mint amelyek az alapügy tárgyát képezik.

46 E körülmények között a 2006/112 irányelv 167., 168. és 178. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály visszaható hatályú alkalmazása, amely a fordított adózási eljárás keretében az építési munkákhoz kapcsolódó HÉA levonásának jogát az említett ügyletekre vonatkozó számlák módosításától és önellenőrzéssel módosított adóbevallás benyújtásától teszi függővé annak ellenére, hogy az érintett adóhatóság mindazon információkkal rendelkezik, amelyek ahhoz szükségesek, hogy megállapítsa, az adóalany a szóban forgó ügyletek címzettjeként HÉA fizetésére kötelezett, és hogy ellenőrizze a levonható adó összegét.

A második kérdésről

47 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

48 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167., 168. és 178. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály visszaható hatályú alkalmazása, amely a fordított adózási eljárás keretében az építési munkákhoz kapcsolódó hozzáadottérték-adó levonásának jogát az említett ügyletekre vonatkozó számlák módosításától és önellenőrzéssel módosított adóbevallás benyújtásától teszi függővé annak ellenére, hogy az érintett adóhatóság mindazon információkkal rendelkezik, amelyek ahhoz szükségesek, hogy megállapítsa, az adóalany a szóban forgó ügyletek címzettjeként hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett, és hogy ellenőrizze a levonható adó összegét.

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: magyar.