

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2024. június 13.(*)

„Elzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 64. cikk (1) és (2) bekezdése – Alkalmazhatóság – Vagyonfelügyelők és felszámolók által nyújtott szolgáltatások – Folyamatos jelleggel teljesített szolgáltatások – A 168. cikk a) pontja – Az elzetiesen felszámított héa levonása – A kereskedelmi név használatának jogával kapcsolatos kiadások – Védelemhez való jog – A meghallgatáshoz való jog”

A C-696/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítéltábla, Románia) a Bírósághoz 2022. november 8-án érkezett, 2021. július 15-i határozatával terjesztett el

a **C SPRL**

és

az **Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,**

a **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: O. Spineanu-Matei tanácselnök, J.-C. Bonichot (előadó) és S. Rodin bírák,

főtanácsnok: N. Emiliou,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a C SPRL képviseletében A. Coroian, A. Madar-Petran és C. A. Păun avocati,
- a román kormány képviseletében R. Antonie, E. Gane és A. Rotăreanu, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és J. Jokubauskaitis, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008. december 16-i 2008/117/EK tanácsi irányelvvel (HL 2009. L 14., 7. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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: 2006/112 irányelv) 63., 64., 66. és 168. cikkének, valamint a védelemhez való jog tiszteletben tartása elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a C SPRL és az Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj (Kolozs megyei adóhatóság, Románia) és a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca (kolozsvári regionális költségvetési főigazgatóság; a továbbiakban együtt: román adóhatóság) között azon adómegállapítási határozat jogszerűsége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amely a C-t fizetéseképtelenségi eljárás tárgyát képező vállalkozásoknak nyújtott szolgáltatások után fizetendő kiegészítő hozzáadottértékadó (héta) megfizetésére kötelezte.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv (24) preambulumbekkezdése szerint:

„Az adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség keletkezésének fogalmait össze kell hangolni, hogy a közös HÉA-rendszer alkalmazását és későbbi módosításait valamennyi tagállamban ugyanabban az időpontban lehessen hatályba léptetni.”

4 Ezen irányelvnek az adóztatandó tényállásról és az adófizetési kötelezettség keletkezéséről szóló VI. címe tartalmazza a „Termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás” című 2. fejezetet, amelyben az említett irányelv 63–67. cikke található.

5 Ugyanezen irányelv 63. cikke a következőket írja elő:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

6 A 2006/112 irányelv eredeti változata 64. cikkének (2) bekezdését módosította a 2008/117 irányelv, amelynek átültetési határideje ezen utóbbi irányelv 3. cikkének (1) bekezdése értelmében 2010. január 1-jén járt le. Így módon egy első albekezdés került beillesztésre a 2006/112 irányelv 64. cikkének (2) bekezdésébe, anélkül hogy a 64. cikk (1) bekezdése módosult volna.

7 A 2006/112 irányelv 64. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor, a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás mindig azon időszak lejártakor minősül teljesítettnek, amelyre ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak, kivéve a 14. cikk (2) bekezdésének b) pontja alá tartozó azon termékértékesítést, mely a termék meghatározott időszakra vonatkozó bérletéről vagy részletvételéről áll.

(2) [...]

A tagállamok bizonyos – az első albekezdésben említetteken kívüli – esetekben elrendelhetik, hogy az egy meghatározott időszakon keresztül történő folyamatos termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat úgy kell tekinteni, mint amelyek legalább egyévenként teljesülnek.”

8 A 2008/117 irányelv módosította a 2006/112 irányelv eredeti változatának 66. cikkét. Így módon a 2006/112 irányelv 66. cikke egy második bekezdéssel egészült ki, anélkül hogy e cikk első bekezdését módosult volna.

9 Ezen irányelv 66. cikke értelmében:

„A 63., 64. és 65. cikktől eltérve, a tagállamok elírhatják, hogy az adófizetési kötelezettség – egyes ügyletekre vagy az adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan – a következő időpontok egyikében keletkezzen:

- a) legkésőbb a számla kibocsátásának időpontjában;
- b) legkésőbb az ellenérték átvételének időpontjában;
- c) az adóztatandó tényállás tényleges megvalósulásának időpontját követő meghatározott időszakon belül, abban az esetben, ha a számla kiállítása nem, vagy csak késedelmesen valósul meg.

[...]”

10 Az említett irányelv „Adóalap” című VII. címe tartalmazza ezen irányelv 90. cikkét, amelynek szövege a következő:

„(1) Elállás, a teljesítés megghiúsulása [helyesen: Megszűnés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árendedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

(2) A tagállamok a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek az (1) bekezdéstől.”

11 Ugyanezen irányelvnek az adólevonásokra vonatkozó X. címe 1. fejezete „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” címet viseli, amelyben a 168. cikk található, amely a következőképpen 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 héát;

[...]”

A román jog

12 A 2003. december 22-ⁱⁱ Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscalⁱⁱ (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 927. sz., 2003. december 23.) alapügy tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: adótörvénykönyv) „A termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adóztatandó tényállása” című 134bis. cikke a következőket írja el:

„(1) Az adóztatandó tényállás – az e fejezetben elírt kivételektől eltekintve – a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás időpontjában valósul meg.

[...]

(7) Azokat a szolgáltatásokat, amelyek esetében egymást követő elszámolásokra vagy fizetésekre kerül sor, mint például az építési és szerelési szolgáltatások, a tanácsadási, kutatási, szakértői és egyéb hasonló szolgáltatások, úgy kell tekinteni, hogy azokat az elmeneteli jelentések, az építési munkákról szóló jelentések vagy más hasonló dokumentumok kibocsátásának időpontjában, illetve adott esetben a szerződéses kikötések alapján a szolgáltatások igénybevévői általi elfogadásuk időpontjában teljesítették.

(8) A (7) bekezdésben említettekől eltérő folyamatos termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, mint például a földgáz, a víz, a telefonszolgáltatások, a villamos energia és más hasonló szolgáltatások esetében a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás a szerződésben az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások kifizetésére meghatározott időpontban vagy a számla kiállításának időpontjában tekintendő teljesítettnek, de az elszámolási időszak nem haladhatja meg az egy évet.

[...]”

13 Az említett törvénykönyvnek „Az adólevonási jog alkalmazási köre” című 145. cikke értelmében:

„[...]”

(2) Minden adóalany jogosult a beszerzéseket terhelő hűa levonására, ha ezen utóbbiakat a következő tevékenységek céljára használják fel:

a) adóköteles tevékenységek [...]”

14 A 2006. április 5-ⁱⁱ Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenⁱⁱei (a fizetéseképtelenségi eljárásról szóló 85/2006. sz. törvény; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2006. április 21-ⁱⁱ 359. szám) 4. cikkének szövege a következő:

„(1) Az e törvény által bevezetett eljárás – többek között a felszámoló és/vagy vagyonfelügyelő értesítéssel, összehívással és eljárási iratok közlésével kapcsolatos – összes költsége az adós vagyonát terheli.

[...]

(4) Amennyiben az adós számláján nem állnak rendelkezésre likvid eszközök, a felszámolási alapot kell igénybe venni [...]”

15 E törvény 11. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„E törvény értelmében a fizetéseképtelenségi eljárás lefolytatására hatáskörrel rendelkező bíróság

f? hatáskörei a következ?k:

[...]

c) az arra alkalmasnak min?sül? és az ügy iratanyagába ebb?l a célból szolgáltatásnyújtásra vonatkozó ajánlatot becsatoló fizetéseképtelenségi szakért?k közül [...] az ideiglenes vagyonfelügyel?nek [...] az eljárást megindító határozattal történ?, indokolással ellátott kinevezése; a járandóságának a fizetéseképtelenségi szakért?k tevékenységének szervezésér?l szóló törvény által meghatározott szempontok szerint történ? megállapítása, valamint az erre az id?szakra vonatkozó feladatainak a meghatározása. A felszámoló bíró kijelöli az eljárás megindítását kér? hitelez?, illetve az adós által igényelt ideiglenes vagyonfelügyel?t vagy ideiglenes felszámolót, ha a kérelmet ez utóbbi nyújtotta be. [...];

d) a hitelez?k közgy?lése vagy a követelések értékének több mint 50%-ával rendelkező hitelez? által kijelölt vagyonfelügyel? vagy felszámoló személyének és az elfogadott díjazásnak végzéssel történ? meger?sítése. [...]"

16 Az említett törvény 21. cikkének (1) és (1bis) bekezdése értelmében:

„(1) A vagyonfelügyel?nek havonta jelentést kell benyújtania, amely tartalmazza feladatai ellátási módjának leírását, valamint az eljárás kezelésével kapcsolatban felmerült költségekr?l vagy az adós vagyonából származó egyéb költségekr?l szóló igazolást. A jelentést csatolják az ügy irataihoz, és kivonatot tesznek közzé a Buletinul Procedurilor de Insolven??ban (BPI) (fizetéseképtelenségi eljárásokról szóló értesít?). A felszámoló bíró 120 naponként határid?t állapít meg az eljárás folytatására, amelynek lejártakor a vagyonfelügyel? röviden ismerteti a tevékenységi jelentésekben szerepl?, id?közben végrehajtott intézkedéseket.

(1bis) Az (1) bekezdésben említett jelentésnek tartalmaznia kell a vagyonfelügyel? vagy felszámoló javadalmazását is, megjelölve annak számítási módját.”

17 Ugyanezen törvény 24. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A cs?d megállapítása során a felszámoló bíró felszámolót jelöl ki, következésképpen a 19., 21., 22. és 23. cikket, valamint a 102. cikk (5) bekezdését kell alkalmazni.

(2) A vagyonfelügyel? feladatai akkor sz?nnek meg, amikor a felszámoló bíró megállapítja a felszámoló feladatait.

(3) A korábban kijelölt vagyonfelügyel? is kinevezhet? felszámolónak.”

18 A 2003. december 24?i Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?nak (az adózás rendjér?l szóló törvénykönyvr?l szóló 92/2003. sz. kormányrendelet; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2003. december 29?i 941. sz.) az alapügy tényállása megvalósulása idején hatályos változata (a továbbiakban: az adózás rendjér?l szóló törvénykönyv) „A panasz kezelése” cím? 213. cikke a következ?ket írta el?:

„(1) A panasz elbírálására hatáskörrel rendelkező hatóság felülvizsgálja az adóhatósági határozat alapját képez? tényállást és jogalapjait. A panasz vizsgálata során figyelembe veszi a felek érveit, az általuk hivatkozott jogszabályi rendelkezéseket és az ügy iratanyagában szerepl? dokumentumokat. A panaszt a kérelem keretei között kell elbírálni.

(2) A panasz elbírálásáért felel?s hatóság kikérheti a minisztérium szakosított igazgatóságai vagy más intézmények és hatóságok véleményét.

(3) A panasz elbírálása következtében nem romolhat a panaszos helyzete a saját kérelme révén.

(4) A panaszt benyújtó fél, a beavatkozó felek vagy képviselőik új bizonyítékokat terjeszthetnek el kérelmük alátámasztására. Ebben az esetben a megtámadott közigazgatási aktust kibocsátó adóhatóságnak vagy adott esetben az ellenőrzést végző szervnek lehetősége lesz dönteni ezen új tényekről.

(5) A panasz elbírálásáért felelős hatóság először az eljárási és az érdemi kifogásokról dönt, és amennyiben megállapítást nyer, hogy azok megalapozottak, az ügyet érdemben nem vizsgálja.

19 A 2006. november 8-ai Ordonanța de urgență nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență (a fizetéseképtelenségi szakértők tevékenységének szervezéséről szóló 86/2006. sz. sürgősségi kormányrendelet; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2006. november 22-ai 944. szám) 38. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A fizetéseképtelenségi szakértők a végzett tevékenységért – fix díj, sikerdíj vagy vegyes díj formájában történő – díjazásra jogosultak.

[...]

(4) A megfigyelési időszakra járó ideiglenes díjazást a (2) bekezdésben meghatározott szempontok alapján a fizetéseképtelenségi eljárás lefolytatására hatáskörrel rendelkező bíróság állapítja meg a fizetéseképtelenségi eljárás megindításakor. Az ideiglenes díjazást a hitelezők közgyűlése módosíthatja, aminek során figyelembe kell vennie a (2) bekezdésben foglalt rendelkezéseket.

(5) A fizetéseképtelenségi szakértők vagy a felszámolók díjazását, illetve az eljárás költségeit a módosított és kiegészített 85/2006. sz. törvény 4. cikke alapján létrehozott alaptól kell kifizetni [...]

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

20 A C, egy román jog szerinti társaság, amely a román jog által „fizetéseképtelenségi szakértőknek” nevezett vagyongfelügyelőket és felszámolókat tömörít. Olyan vállalkozásoknak nyújt szolgáltatásokat, amelyek ellen fizetéseképtelenségi eljárás van folyamatban. Nem vitatott, hogy e szolgáltatások héakötelesek.

21 A román adóhatóság a 2015. augusztus 13-ai adómegállapító határozatban, amelyet egy, a C által benyújtott panaszra válaszul hozott 2016. május 10-ai határozat részben megerősített, szabálytalanságokat állapított meg, különösen az adófizetési kötelezettség keletkezését illetően. A C keresetet indított a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítéltábla, Románia), a kérdést előterjesztő bíróság előtt, és a 2016. május 10-ai határozat végrehajtásának felfüggesztését kérte.

22 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy e kereset a 2006/112 irányelv értelmezésére vonatkozó három kérdést vet fel.

23 Először is, ami a C által az SM SRL társaság részére a 2011. március 17. és 2011. augusztus 31. közötti időszokban nyújtott szolgáltatásokat illeti, e bíróság megállapítja, hogy a C ez utóbbi időpontban állított ki egy számlát.

24 E megközelítés jogszerűségének értékeléséhez meg kell határozni, hogy a szóban forgó szolgáltatások a 2006/112 irányelv 64. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartoznak-e, amely rendelkezést az adózás rendjéről szóló törvény 134a. cikkének (8) bekezdése ültetett át a román

jogba.

25 Ez utóbbi rendelkezés értelmében az adóalanyok elírhatják, hogy a szolgáltatásaikat legfeljebb egy egyéves időszakra számolják el, amennyiben „folyamatos szolgáltatásnyújtásról” van szó. Az említett rendelkezés hatályát a szolgáltatások nem kimerítő felsorolása határolja körül.

26 Ha bebizonyosodna, hogy az SM részére nyújtott szolgáltatások az adótörvénykönyv 134a. cikke (8) bekezdésének hatálya alá tartoznak, a román adóhatóság tévesen állapította meg, hogy az adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség akkor keletkezett, amikor a C e szolgáltatásokat nyújtotta, illetve – következképpen – a C legkésőbb az említett szolgáltatásnyújtást követő hónap tizenötödik napján köteles volt számlát kiállítani.

27 A kérdést elterjesztő bíróság kiemeli, hogy az eltte folyamatban lévő eljárás keretében készített szakértői véleményből az tnik ki, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat ténylegesen folyamatosan nyújtották. Erre figyelemmel nem zárható ki, hogy e szolgáltatásokkal kapcsolatban egymást követő elszámolásokra vagy fizetésekre került sor.

28 Másodsorban a kérdést elterjesztő bíróság rámutat, hogy a 2010 novembere és 2011 októbere közötti időszakban nyújtott szolgáltatások tekintetében a C 2011. október 3-án állított ki számlát, és 2011. november 1-jén szedte be a héát, amikor megkapta a díjazást. Ezt a megközelítést az a körülmény igazolta, hogy a kifizetést ahhoz a feltételhez kötötték, hogy e szolgáltatások kedvezményezettje fedezettel rendelkezzen.

29 A román adóhatóság úgy ítélte meg, hogy egy ilyen feltétel nem teszi lehetővé az adóztatandó tényállás és a héafizetési kötelezettség elválasztását, mivel a C a vagyonfelügyelőként vagy felszámolóként való kijelölésének időpontjától kezdve nyújtott szolgáltatásokat.

30 A C ezzel szemben a 2015. szeptember 3-i Asparuhovo Lake Investment Company ítéletre (C-463/14, EU:C:2015:542, 35. pont) hivatkozik annak alátámasztása érdekében, hogy a „fizetést” az ügylet és az ellenértéke közötti közvetlen kapcsolat jellemzi. Így a szóban forgó kifizetés eltt nem került sor sem kölcsönös szolgáltatások cseréjére, sem adóköteles ügyletre.

31 A kérdést elterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a román adóhatóság által képviselt álláspont összeegyeztethető-e a 2006/112 irányelv 63., 64. és 66. cikkével.

32 Harmadsorban és végül, a 2009. december 8-án kötött együttműködési megállapodás értelmében a DDDK, egy ügyvédi polgári jogi társaság pénzügyi támogatást nyújtott a C-nek, és biztosította számára saját neve és logója használatának jogát.

33 A román adóhatóság szerint e megállapodás olyan marketingstratégiába illeszkedett, amelynek az volt a célja, hogy ügyfeleket vonzzon a C-nek a fizetésektelen helyzetben lévő vállalkozások vagyonfelügyelői vagy felszámoló tevékenysége megkezdésekor. Ugyanakkor e hatóság azzal az indokkal tagadta meg a DDKK által az e megállapodás alapján kiállított számlákon szereplő hía levonását, hogy a C nem bizonyította, hogy az ezen utóbbi által nyújtott szolgáltatásokat adóköteles ügyleteihez használta fel.

34 A kérdést elterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 145. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joga érvényesítése érdekében a C-nek bizonyítania kellett volna, hogy „közvetlen és azonnali kapcsolat” áll fenn az általa végzett beszerzések és az értékesítési ügyletek között. A 2021. november 25-i Amper Metal ítélet (C-334/20, EU:C:2021:961) e tekintetben tartalmaz valószínűsítő körülményeket, de nem teszi lehetővé a bizonyítás megkövetelt szintjének meghatározását. A jelen ügyben a C benyújtotta a

DDKK által kötött együttműködési megállapodást és az általa kiállított számlákat a román adóhatóságnak. Ezenkívül a C a forgalmának és az adóköteles ügyletei összegének növekedéséről számolt be.

35 Egyébiránt a kérdést elterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a 2006/112 irányelv értelmezésére vonatkozó három kérdésen kívül az eltte folyamatban lévő eljárás egy, a védelemhez való joggal kapcsolatos kérdést is felvet.

36 A román adóhatóság ugyanis a 2015. augusztus 13-i adómegállapító határozattal szembeni panasz eljárás keretében új ténybeli és jogi érveket fogadott el. A C azt állítja, hogy nem volt lehetősége állást foglalni ezen érvekkel kapcsolatban, ily módon megsértették a védelemhez való jogot és sérült az adózás rendjéről szóló törvény 213. cikke, amely a panasz keretében végzett felülvizsgálatot a megtámadott aktus kibocsátása során figyelembe vett ténybeli és jogi indokokra korlátozza.

37 A kérdést elterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a 2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet (C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041) 79. pontjában a Bíróság kimondta, hogy a védelemhez való jog és különösen a meghallgatáshoz való jog megsértése csak akkor vonja maga után a szóban forgó közigazgatási eljárás végén hozott határozat hatályon kívül helyezését, ha e szabálytalanság hiányában ez az eljárás eltérő eredményre vezethetett volna. Ezen ítélet 73. pontjából következik, hogy a védelemhez való jog akkor sem sérül, ha az adómegállapító határozat végrehajtását annak esetleges megváltoztatásáig felfüggesztik.

38 A jelen ügyben a C javára ideiglenes intézkedéseket hoztak, nevezetesen a 2015. augusztus 13-i adómegállapító határozatot felfüggesztették a kérdést elterjesztő bíróság érdemi határozatának meghozataláig. Ezenfelül az eltte folyamatban lévő eljárás keretében a C vitatta a román adóhatóság által a panasz eljárás során elfogadott új érveket.

39 E körülmények között a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítéltábla) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a [2006/112 irányelv] 63., 64. és 66. cikkével a fizetéseképtelenségi szakértő szakmai tevékenysége gyakorlásának kereteit biztosító korlátozott felelősségű szakmai vállalkozás (SPRL) adóalannyal szemben pótlólagos fizetési kötelezettségeket előíró adóhatóságnak a jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló olyan közigazgatási gyakorlata, miszerint a fizetéseképtelenségi eljárás keretében történő szolgáltatásnyújtáskor valósul meg az adóztatandó tényállás és keletkezik a fizetési kötelezettség, ha a fizetéseképtelenségi szakértő díjazását a fizetéseképtelenségi eljárás lefolytatására hatáskörrel rendelkező bíróság vagy a hitelező közgyűlése állapította meg, amiből következik, hogy az adóalany a héaköteles tényállás bekövetkezésének hónapját követő hónap tizenötödik napjáig köteles számlázni?

2) Ellentétes-e a [2006/112 irányelv] 63., 64. és 66. cikkével valamely adóhatóságnak a jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló olyan közigazgatási gyakorlata, miszerint pótlólagos fizetési kötelezettségeket ír elő – a fizetéseképtelenségi szakértő szakmai tevékenysége gyakorlásának kereteit biztosító korlátozott felelősségű szakmai vállalkozás (SPRL) – adóalannyal szemben, mivel az adóalany csak a fizetéseképtelenségi eljárás keretében nyújtott szolgáltatásokért fizetendő összegek átvételének napján számlázott és szedte be a héát, noha a hitelező közgyűlése úgy határozott, hogy a fizetéseképtelenségi szakértő díjazása akkor fizethető ki, ha rendelkezésre állnak likvid eszközök az adósok számláin?

3) Valamely ügyvédi iroda és az adóalany közötti társmárka megállapodás (co-branding)

esetén elegendő-e a levonási jog biztosításához az, ha az adóalany az általa teljesített beszerzések és az értékesítési ügyletek közötti közvetlen és azonnali kapcsolat fennállásának bizonyítása során – további igazoló dokumentáció rendelkezésre bocsátása nélkül – az adóztatandó ügyletek árbevételeinek/értékének a megállapodást követő növekedését mutatja ki? Amennyiben erre a kérdésre igenlő választ kell adni: mely kritériumokat kell figyelembe venni a levonáshoz való jog tényleges terjedelmének meghatározásához?

4) Úgy kell-e értelmezni a védelemhez való jog tiszteletben tartásának európai uniós jogi alapelvét, hogy amennyiben a kiegészítő hűség megfizetését előíró adómegállapítási határozat ellen benyújtott panasz elbírálása céljából folyó nemzeti közigazgatási eljárás során az adómegállapítási határozat alapját képező adóellenőrzési jelentésben foglaltakhoz képest új ténybeli és jogi alapoknak adnak helyt, és az ügy érdemében eljáró bíróság döntéshozataláig az adóalany az adókövetelés végrehajtásának felfüggesztése révén ideiglenes bírósági védelmi intézkedésekben részesült, az ügy érdemében eljáró bíróság – anélkül, hogy ellenőrizné, az eljárás a szóban forgó szabálytalanság hiányában eltérő eredményre vezethetett-e volna – úgy tekintheti, hogy nem sérült az említett elv?”

A gyorsított eljárás iránti kérelemről

40 A kérdést előterjesztő bíróság azt kérte a Bíróságtól, hogy a jelen ügyet a Bíróság eljárási szabályzata 105. cikkének (1) bekezdése alapján gyorsított eljárásban bírálja el, arra hivatkozva, hogy az alapeljárás 2016 óta van folyamatban előtte.

41 Az eljárási szabályzat 105. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy A kérdést előterjesztő bíróság kérelmére vagy kivételesen hivatalból a Bíróság elnöke az előadó bíró és a főtanácsnok meghallgatását követően dönthet úgy, hogy az előzetes döntéshozatal tekintetében a jelen eljárási szabályzat rendelkezéseitől eltérve gyorsított eljárást alkalmaz, ha az ügy jellege megköveteli, hogy elbírálására a lehető legrövidebb időn belül kerüljön sor.

42 A jelen ügyben nem tűnik ki, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak meghatározott határidőn belül kellene határozatot hoznia, és az sem, hogy a C által 2016-ban hozzá benyújtott bírósági keresetet sürgősséggel bírálták volna el (lásd ebben az értelemben: a Bíróság elnökének 2010. október 1-jei N. S. és társai végzése, C-411/10, EU:C:2010:575, 8. pont).

43 Ez utóbbi tekintetben elegendő annak megállapítása, hogy e bíróság úgy határozott, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelmét 2021. július 15-én továbbítja a Bíróságnak. Mindazonáltal, az említett bíróság ezt a kérelmet csak 2022. november 8-án nyújtotta be.

44 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság előtti folyamatban lévő jogvita rövid időn belül történő elbírálásának követelménye nem következhet pusztán abból a tényből, hogy a kérdést előterjesztő bíróság köteles biztosítani a jogvita gyors rendezését (2022. október 13-ai Gmina Wieliszew ítélet, C-698/20, EU:C:2022:787, 50. pont).

45 Végül, a Bíróság már kimondta, hogy nem minősül a gyorsított eljárás alkalmazását igazoló kivételes körülménynek pusztán a jogalanyok ahhoz főzhető jogos érdeke, hogy a lehető leggyorsabban meghatározzák az uniós jogból eredő jogaik terjedelmét (a Bíróság elnökének 2012. január 10-ai Arslan végzése, C-534/11, EU:C:2012:4, 13. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 E körülményekre figyelemmel a Bíróság elnöke az előadó bíró és a főtanácsnok meghallgatását követően 2022. december 21-ii határozatával elutasította az eljárási szabályzat 105. cikkében előírt gyorsított eljárás alkalmazása iránti kérelmet.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

A kérdések elfogadhatóságáról

47 Elször is meg kell állapítani, hogy első és második kérdésével a kérdést elterjeszt bíróság a 2006/112 irányelv 63., 64. és 66. cikkének értelmezését kéri a Bíróságtól.

48 Mindazonáltal az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitunik, hogy e bíróság valójában nem magának a 2006/112 irányelv 63. cikkének az értelmezésével, hanem az ezen irányelv 63. cikkével összefüggésben értelmezett 64. cikke (1), illetve (2) bekezdésének hatályával kapcsolatban teszi fel kérdéseit.

49 E tekintetben az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből az is kitunik, hogy a 2006/112 irányelv 64. cikke (1) és (2) bekezdésének eredeti változatát az adózás rendjéről szóló törvény 134bis. cikkének (7) és (8) bekezdése ültette át a román jogba.

50 Ezzel szemben a Bíróság nem tudja meghatározni, hogy ezen irányelv 66. cikkének első bekezdését, amely egy fakultatív végrehajtási rendelkezés, átültették-e a román jogba az alapeljárás tényállásának idején. Írásbeli észrevételeiben a román kormány azt állítja, hogy ez nem történt meg. Végeredményben a Bíróság rendelkezésére álló információk nem teszik lehetővé számára annak értékelését, hogy e rendelkezés releváns-e az alapjogvita megoldása szempontjából.

51 Márpedig, mivel az elzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 267. cikkben elírt eljárás alapjául szolgál, a nemzeti bíróságnak e kérelemben ki kell fejtenie az alapeljárás ténybeli és jogszabályi hátterét, és meg kell adnia a szükséges magyarázatokat az értelmezni kért uniós rendelkezések kiválasztásának okairól, valamint arról a kapcsolatról, amelyet e rendelkezések és az eltte folyamatban lévő jogvitára alkalmazandó nemzeti jog között felállít (2023. június 8-i Lyoness Europe ítélet, C-455/21, EU:C:2023:455, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem tartalmára vonatkozó ezen együttes követelmények kifejezetten szerepelnek az eljárási szabályzat 94. cikkében, amelyeket a kérdést elterjeszt bíróságnak szigorúan tiszteletben kell tartania. E követelményeket ezenkívül felidézi az elzetes döntéshozatal iránti kérelmek elterjesztésére vonatkozóan az Európai Unió Bírósága által a nemzeti bíróságok részére megfogalmazott ajánlások (HL 2019. C 380., 1. o.) 13., 15. és 16. pontja is (2023. június 8-i Lyoness Europe ítélet, C-455/21, EU:C:2023:455, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 E megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy az első és a második kérdés elfogadhatatlan annyiban, amennyiben a 2006/112 irányelv 66. cikkének értelmezésére vonatkozik.

54 Másodsorban, a harmadik kérdés a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjában elírt adólevonási jog gyakorlására vonatkozik. A kérdést elterjeszt bíróság azzal kapcsolatban keres választ, hogy egyrészt melyek azok a bizonyítékok, amelyeket az adóalanynak e jog gyakorlásához be kell nyújtania az adóhatóságoknak, másrészt pedig e jog terjedelmével kapcsolatban.

55 Mindazonáltal a Bíróság rendelkezésére álló információk csak a harmadik kérdés első részére vonatkoznak, így a Bíróság nem tudja meghatározni sem a kérdést elterjeszt bíróságnak a levonási jog terjedelmére vonatkozó kérdései alapjául szolgáló indokokat, sem az e tekintetben adandó válasz hasznosságát. E körülményekre figyelemmel a harmadik kérdés

második része elfogadhatatlan.

Az első kérdés?

56 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy ami az alapügyben szóban forgó szolgáltatásokat illeti, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra mutat rá, hogy a C-ben csoportosuló vagyonfelügyelők és felszámolók a fizetéseképtelenségi eljárás alatt álló vállalkozások számára nem eseti jelleggel, hanem folyamatosan nyújtanak szolgáltatásokat egy bizonyos időszakon keresztül.

57 Következésképpen meg kell állapítani, hogy első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ a Bíróságtól, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 64. cikkét, hogy e cikk (1) és (2) bekezdésének hatálya alá tartoznak az olyan, egy bizonyos időszakban folyamatosan nyújtott szolgáltatások, mint amelyeket a román jog értelmében a fizetéseképtelenségi eljárás alá vont vállalkozások részére bírósági vagyonfelügyelők és felszámolók nyújtanak.

58 E tekintetben egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdését az irányelv 63. cikkének fényében kell értelmezni, mivel az előbbi rendelkezés szervesen kapcsolódik az utóbbihoz (2021. október 28-ai X-Beteiligungsgesellschaft [Héa – Egymást követő kifizetések] ítélet, C-324/20, EU:C:2021:880, 34. pont).

59 E 63. cikk szerint az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik. Az említett 64. cikkének (1) bekezdése értelmében, amennyiben a szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakokénti elszámolásokra vagy kifizetésekre kerül sor, a szolgáltatásnyújtás e 63. cikk szerint mindig azon időszak lejártakor minősül teljesítettnek, amelyre ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak (lásd ebben az értelemben: 2021. október 28-ai X-Beteiligungsgesellschaft [Héa – Egymást követő kifizetések] ítélet, C-324/20, EU:C:2021:880, 35. pont).

60 E két rendelkezés együttes alkalmazásából következik, hogy azon szolgáltatásnyújtások esetében, amelyeknél egymást követő elszámolásokra vagy fizetésekre kerül sor, az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség azon időszak lejártakor keletkezik, amelyre ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak (lásd ebben az értelemben: 2021. október 28-ai X-Beteiligungsgesellschaft [Héa – Egymást követő kifizetések] ítélet, C-324/20, EU:C:2021:880, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

61 Ami a „szolgáltatásnyújtás, amely során egymást követő időszakokénti fizetésre kerül sor” fordulat értelmezését illeti, a Bíróság megerősítette, hogy az csak azokra a szolgáltatásokra vonatkozik, amelyek jellege önmagában igazolja a több részletben történő fizetést, vagyis azokra, amelyeket nem alkalmassággal, hanem rendszeres vagy folyamatos jelleggel nyújtanak egy bizonyos időszakon keresztül (lásd ebben az értelemben: 2021. október 28-ai X-Beteiligungsgesellschaft [Héa – Egymást követő kifizetések] ítélet, C-324/20, EU:C:2021:880, 37–39. pont).

62 E megállapítás *mutatis mutandis* alkalmazandó a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdésében foglalt második esetre, vagyis arra az esetre, ha a „szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakokénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor”.

63 Ezenfelül, ezen irányelv 64. cikkének (1) bekezdésére mint az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontját meghatározó jogszabályra csak akkor lehet hivatkozni, ha a szolgáltatások tényleges teljesítésének időpontjai nem egyértelműek, és eltérő értékeléseket

eredményezhetnek, ami akkor áll fenn, ha azokat folyamatos vagy ismétlődő jellegük miatt egy vagy több meghatározott időszak során végzik (2021. október 28-ai X-Beteiligungsgesellschaft [Héa – Egymást követő kifizetések] ítélet, C-324/20, EU:C:2021:880, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

64 Ezzel szemben, abban az esetben, ha a szolgáltatás teljesítésének időpontja egyértelmű, különösen akkor, ha a szolgáltatásnyújtás egyedi jellegű, és van pontos időpont, amelyben megállapítható, hogy a szolgáltatás teljesítése az érintett ügylet feleit kötő szerződéses jogviszonynak megfelelően véget ért, a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdése nem alkalmazható ugyanezen irányelv 63. cikke egyértelmű rendelkezéseinek megsértése nélkül (2021. október 28-ai X-Beteiligungsgesellschaft [Héa – Egymást követő kifizetések] ítélet, C-324/20, EU:C:2021:880, 46. pont).

65 Másrészt a 2006/112 irányelv 64. cikke (2) bekezdése második albekezdésének szövegéből egyértelműen kitűnik, hogy e rendelkezés az e 64. cikk (1) bekezdéséhez hasonlóan olyan termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozik, amelyekre egy bizonyos időszakon keresztül folyamatosan kerül sor.

66 Ebből az is kitűnik, hogy ezen irányelv 64. cikke (2) bekezdésének második albekezdése olyan rendszert ír elő, amelynek végrehajtása fakultatív, így a tagállamok feladata eldönteni, hogy alkalmazni kívánják-e ezt a rendszert. A nemzeti jogalkotó e tekintetben bizonyos mozgástérrel rendelkezik, mivel e rendelkezés annak előírására szorítkozik, hogy annak alkalmazása „bizonyos esetekben” előírható, a jelen ítélet 49. pontjában hivatkozott, az ellátások folyamatos jellegére vonatkozó pontosítástól eltérő bármely más pontosítás nélkül.

67 Amint az a jelen ítélet 49. pontjában is megállapításra került, a román jogalkotó ténylegesen úgy döntött, hogy az említett rendelkezést az adótörvénykönyv 134bis. cikke (8) bekezdésének elfogadásával végrehajtja, amely rendelkezés hatálya kiterjed az ezen 134bis. cikk „(7) bekezdésében említettekől eltérő” folyamatos termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra. Következésképpen az adózás rendjéről szóló törvény 134bis. cikke (8) bekezdésének alkalmazása kizárt, ha olyan szolgáltatásokról van szó, amelyeket folyamatos jelleggel nyújtanak, és amelyek „egymást követő elszámolásra vagy fizetésre” vonatkoznak, így azok az említett 134bis. cikk (7) bekezdésének hatálya alá tartoznak, aminek vizsgálata azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

68 Következésképpen annak meghatározása érdekében, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatások a 2006/112 irányelvnek a román jog által végrehajtott 64. cikke (1) bekezdése vagy 64. cikke (2) bekezdése hatálya alá tartoznak-e, a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy e szolgáltatások jellegét értékelje, vagyis azt, hogy azokra ténylegesen egy bizonyos időszakon folyamatosan került-e sor, illetve különösen azt, hogy azok alapján egymást követő elszámolásokat vagy fizetéseket kell-e teljesíteni.

69 Mindenesetre meg kell jegyezni, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy különösen az SM-nek nyújtott szolgáltatásokat illetően a C-társaság felszámolójának jelölték ki, és 1 000,00 román lej (RON) (hosszvetőleg 240 euró) havi tiszteletdíjat, valamint 10%-os sikerdíjat állapítottak meg. Ezenfelül írásbeli észrevételeiben a román kormány és az Európai Bizottság jelezte, hogy a román jog, vagyis a fizetéseképtelenségi eljárásról szóló 85/2006. sz. törvény 21. cikke (1) és (1bis) bekezdésének, valamint 24. cikkének az alapügy tényállására alkalmazandó változata értelmében a vagyonfelügyelők és a felszámolók havi jelentéseket nyújtanak be a nyújtott szolgáltatásokról és a nekik járó díjazásról.

70 A fentiekre tekintettel – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatok fenntartása mellett – úgy tűnik, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtásokra

vonatkozóan egymást követ? elszámolásokra vagy fizetésekre került sor, és így azok nem a 2006/112 irányelv 64. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartoznak, amelyet a román jogba az adózás rendjéről szóló törvény 134bis. cikkének (8) bekezdése ültetett át, hanem ezen irányelv 64. cikke (1) bekezdésének hatálya alá, amelyet e törvénykönyv 134bis. cikkének (7) bekezdése ültetett át a román jogba.

71 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 64. cikkét úgy kell értelmezni, hogy e cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartoznak az olyan szolgáltatások, amelyeket – mint a román jog értelmében a fizetéseképtelenségi eljárás alá vont vállalkozások részére a bírósági vagyoni felügyelet és felszámoló által nyújtottakat – bizonyos időszakon keresztül folyamatosan nyújtanak, amennyiben e szolgáltatások – a kérdést elterjeszt? bíróság által elvégzend? vizsgálatok fenntartása mellett – egymást követ? elszámolások vagy kifizetések tárgyát képezik.

A második kérdésről

72 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy az első kérdésre adott válaszból kit?nik, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szolgáltatásnyújtások f?szabály szerint a 2006/112 irányelv 64. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartoznak.

73 Ezenkívül a második kérdés megfogalmazására tekintettel úgy is értelmezhet?, hogy az azon időpont meghatározására irányul, amikor a számlákat ki kell bocsátani és a h?át beszedik. Mindazonáltal az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemben szerepl? információkból az t?nik ki, hogy ez a kérdés – az első kérdéshez hasonlóan – azon időpont meghatározására vonatkozik, amikor a h?a adóztatandó tényállása megvalósul, és amikor ezen adó felszámíthatóvá válik.

74 Következésképpen meg kell állapítani, hogy második kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdését, hogy abban az esetben, ha az e rendelkezés hatálya alá tartozó szolgáltatásokért járó díjazás kifizetésére nem kerülhet sor az adós számláin rendelkezésre álló elégtelen fedezet miatt, az említett rendelkezés lehetővé teszi annak megállapítását, hogy a h?afizetési kötelezettség csak az ellenérték tényleges átvételének időpontjában keletkezik.

75 Amint arra a jelen ítélet 60. pontja emlékeztet, a 2006/112 irányelv 63. cikkének és 64. cikke (1) bekezdésének együttes alkalmazásából az következik, hogy azon szolgáltatásnyújtások esetében, amelyeknél egymást követ? elszámolásokra vagy fizetésekre kerül sor, az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség azon időszak lejártakor keletkezik, amely időszakra ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak.

76 A 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdése alapján így meghatározott időpont köti az adóalanyokat.

77 A 2006/112 irányelv (24) preambulumbekkezdésével összefüggésben értelmezett 63. cikkének megfelelően ugyanis a h?a keletkezése és esedékessége nem olyan tényez?k, amelyekről a szerződ? felek szabadon rendelkezhetnek. Éppen ellenkezőleg, az uniós jogalkotó ezen adó egységes megfizetésének biztosítása céljából a lehető legnagyobb mértékben össze kívánta hangolni az adókötelezettség keletkezésének időpontját valamennyi tagállamban (2021. október 28-i X?Beteiligungsgesellschaft [H?a – Egymást követ? kifizetések] ítélet, C?324/20, EU:C:2021:880, 47. pont).

78 Következésképpen a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdése nem teszi lehetővé, hogy az adó keletkezését és esedékességét az adott időszokban nyújtott szolgáltatások ellenértékének tényleges átvételére vonatkozó feltételhez kössék. Éppen ellenkezőleg, ezen

időszak lejártakor, vagyis abban az időpontban, amikor a díjazás megfizetésére általában sor kerül, az adó minden esetben esedékessé válik, még akkor is, ha a fizetést semmilyen okból nem szedték be, ideértve az adós számláján rendelkezésre álló fedezet hiányát is.

79 A 2006/112 irányelv 64. cikke (1) bekezdésének ezen értelmezését ezen irányelv rendszere is megerősíti.

80 A 2006/112 irányelv ugyanis nem zárja ki, hogy a héafizetési kötelezettség legkésőbb a számla kibocsátásakor vagy az ellenérték átvételekor váljék esedékessé. Mindazonáltal itt csak egy olyan lehetőség van szó, amelyet ezen irányelv 66. cikke első bekezdésének a) és b) pontja értelmében a tagállamok az említett irányelv 63–65. cikkétől eltérve csak bizonyos ügyletekre vagy az adóalanyok bizonyos csoportjaira vonatkozóan alkalmazhatnak (2021. október 28-ai X/Beteiligungsgesellschaft [Héa – Egymást követő kifizetések] ítélet, C-324/20, EU:C:2021:880, 49. pont).

81 Ezenfelül emlékeztetni kell arra, hogy azokat a helyzeteket, amelyekben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kedvezményezettje nem, vagy csak részben fizeti meg azt a követelést, amelynek pedig az értékesítővel vagy a szolgáltatásnyújtóval kötött szerződés alapján meg kell felelnie, a 2006/112 irányelv különös rendelkezése, nevezetesen 90. cikkének (1) bekezdése szabályozza, amely az adóalap csökkentését írja elő különösen abban az esetben, ha az ügylet teljesítése után teljes vagy részleges nemfizetésről van szó (lásd ebben az értelemben: 2021. október 28-ai X/Beteiligungsgesellschaft [Héa – Egymást követő kifizetések] ítélet, C-324/20, EU:C:2021:880, 57. és 60. pont).

82 A fenti megfontolások összességére tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha az a rendelkezés hatálya alá tartozó szolgáltatásokért járó díjazás kifizetésére nem kerülhet sor az adós számláján rendelkezésre álló elégtelen fedezet miatt, az említett rendelkezés nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy a héafizetési kötelezettség csak az ellenérték tényleges átvételének időpontjában keletkezik.

A harmadik kérdésről

83 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját, hogy annak megállapításához, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat áll-e fenn egyrészt a konkrét beszerzési ügylet, másrészt pedig a levonásra jogosító értékesítési ügyletek között, elegendő, ha az adóalany a beszerzési ügylet alapjául szolgáló szerződésen és az arra vonatkozó számlákon kívül olyan igazoló dokumentumokat nyújt be, amelyek bizonyítják az ezen előzetes beszerzési ügyletből állítólagosan eredő forgalomnak vagy adóköteles ügyletek volumenének növekedését.

84 A 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja értelmében 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 részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát.

85 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és első szabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét

illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy e tevékenységek fűszabály szerint maguk is héakötelesek. Amennyiben az adóalany – a beszerzéskor e minőségében eljárva – az eszközt vagy a szolgáltatást az adóztatott tevékenységeihez használja, jogosult az ilyen eszközre vagy az ilyen szolgáltatásra vonatkozóan fizetendő vagy megfizetett hía levonására (2021. november 25-ii Amper Metal ítélet, C-334/20, EU:C:2021:961, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

86 A Bíróság pontosította, hogy ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a hía levonására, fűszabály szerint a konkrét beszerzési ügyletnek közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a hía levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel. A beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhelő hía levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik (2022. szeptember 8-ii Finanzamt R [Tagi hozzájáruláshoz kapcsolódó hiealevonás] ítélet, C-98/21, EU:C:2022:645, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

87 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat az előzetes konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító utólagos értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások költségei az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (2022. szeptember 8-ii Finanzamt R [Tagi hozzájáruláshoz kapcsolódó hiealevonás] ítélet, C-98/21, EU:C:2022:645, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

88 Mindegyik esetben az szükséges, hogy a beszerzett termékek vagy az igénybe vett szolgáltatások költségeit beépítsék a konkrét értékesítési ügyletek vagy az adóalany által a gazdasági tevékenysége körében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába (2022. szeptember 8-ii Finanzamt R [Tagi hozzájáruláshoz kapcsolódó hiealevonás] ítélet, C-98/21, EU:C:2022:645, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

89 A Bíróság ezenkívül pontosította, hogy az ügyletek közötti kapcsolatok fennállását azok objektív tartalmára tekintettel kell értékelni. Közelebbre, az adóhatóságok és a nemzeti bíróságok feladata, hogy figyelembe vegyék az összes olyan körülményt, amelyek között az érintett ügyleteket lebonyolítják, és csak azokat az ügyleteket kell figyelembe venniük, amelyek objektíve kapcsolódnak az adóalany adóköteles tevékenységéhez. Ebben az értelemben megállapítást nyert, hogy figyelembe kell venni az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások tényleges felhasználását, valamint a szóban forgó ügylet kizárólagos okát, mivel ez utóbbit az objektív tartalom meghatározása kritériumának kell tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2018. október 17-ii Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 28. pont; 2022. szeptember 8-ii Finanzamt R [Tagi hozzájáruláshoz kapcsolódó hiealevonás] ítélet, C-98/21, EU:C:2022:645, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

90 Amennyiben egyértelmű, hogy valamely ügyletet nem az adóalany adóköteles tevékenységei céljából valósítottak meg, ezen ügyletet nem lehet úgy tekinteni, hogy az a Bíróság ítélkezési gyakorlatának értelmében véve közvetlen és azonnali kapcsolatban van e tevékenységekkel, még ha ezen ügylet az objektív tartalmára tekintettel héaköteles is (2018. november 8-ii C&D Foods Acquisition ítélet, C-502/17, EU:C:2018:888, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

91 Abban az esetben, ha a felmerült kiadások adómentesek, vagy az adóalany nem gazdasági tevékenységére vonatkoznak, az e költségek tekintetében felszámított héát csak részben lehet levonni (lásd ebben az értelemben: 2018. október 17-ii Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834,

30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

92 A jelen ügyben az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a C olyan dokumentumokat nyújtott be a román adóhatóságnak, amelyek igazolják forgalmának vagy adóköteles ügyletei volumenének növekedését.

93 Mindazonáltal a fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy az ilyen körülmények önmagukban nem tehetik lehetővé a román adóhatóság számára annak bizonyítását, hogy kapcsolat áll fenn a DDKK-val kötött együttműködési szerződés alapján a C részére nyújtott szolgáltatások és a C által teljesített, adólevonásra jogosító értékesítési ügyletek között.

94 E megállapítást megerősíti a Bíróság ítélkezési gyakorlata, amelyből kitűnik, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja a levonási jog gyakorlását semmilyen módon nem teszi függvé az adóalany árbevételének növelésére vonatkozó feltételtől, illetve – általánosabban – a beszerzési ügylet gazdasági jövedelmezőségének feltételétől. Az adóalany árbevétel-növekedésének hiánya különösen nem befolyásolhatja a levonási jog gyakorlását. Amint ugyanis arra a jelen ítélet 85. pontja emlékeztet, a héa közös rendszere valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek fűszabály szerint maguk is héakötelesek. Következésképpen a levonáshoz való jog a keletkezését követően még akkor is fennmarad, ha a tervezett gazdasági tevékenység nem valósult meg, tehát nem vezetett adóköteles ügyletekhez, illetve ha az adóalany a levonást lehetővé tévő termékeket vagy szolgáltatásokat akaratától független körülmények miatt nem használta fel adóköteles ügyletek keretében (lásd ebben az értelemben: 2021. november 25-ii Amper Metal ítélet, C/334/20, EU:C:2021:961, 30. és 35. pont).

95 Ezzel szemben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a jelen ügyben vannak más olyan elemek is, amelyek megalapozhatják a szóban forgó, a C által teljesített ügyletek és adóköteles tevékenysége között a jelen ítélet 89. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében megkövetelt kapcsolatot, amelyek a C által a DDKK-val kötött együttműködési szerződés alapján beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások tényleges felhasználására, valamint e beszerzés okára vonatkoznak.

96 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből ugyanis kitűnik, hogy a fizetéseképtelenségi eljárásról szóló 85/2006. sz. törvény 11. cikke (1) bekezdésének c) és d) pontja értelmében annak érdekében, hogy egy adott fizetéseképtelenségi eljárás keretében nyújthassák szolgáltatásaikat, az érdekelt vagyongfelügyelő és felszámoló ilyen értelmű ajánlatokat nyújtanak be, és fűszabály szerint az ezen eljárással érintett vállalkozás hitelezőinek kell kijelölniük egyiküket. E jogi háttérre tekintettel a román adóhatóság már állást foglalt a szóban forgó ügylet okáról, megállapítva, hogy a C és a DDKK közötti együttműködési megállapodás egy olyan marketingstratégiába illeszkedett, amely ügyfelek vonzására irányult a C-nek a fizetéseképtelen helyzetben lévő vállalkozások vagyongfelügyelői vagy felszámoló tevékenysége megkezdésekor.

97 Ezenkívül, ezen együttműködési megállapodás tényleges végrehajtását illetően relevánsnak tűnik annak megállapítása, hogy a C a kérdést elterjesztő bíróság előtt arra hivatkozott, hogy az általa harmadik személyeknek benyújtott dokumentumok a DDKK kereskedelmi nevét viselik.

98 Mindazonáltal a kérdést elterjesztő bíróság feladata, hogy a fent említett körülmények valódiságát értékelje, és azokat figyelembe vegye az összes többi olyan körülménnyel együtt, amelyek között a C által teljesített értékesítési ügyletek megvalósultak, annak értékelése céljából, hogy a jelen ügyben közvetlen és azonnali kapcsolat áll-e fenn a beszerzési ügyletek és a levonásra jogosító értékesítési ügyletek között.

99 A fenti megfontolások összességére tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügyletek közötti közvetlen és azonnali kapcsolat fennállásának megállapításához meg kell határozni ezen ügyletek objektív tartalmát, ami magában foglalja az említett ügyletek lebonyolítása összes körülményének figyelembevételét, így különösen az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások tényleges felhasználását, valamint e beszerzés kizárólagos okát, anélkül hogy az árbevétel vagy az adóköteles tevékenységek volumenének növekedése releváns lenne e tekintetben.

A negyedik kérdés?

100 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a kérdést elterjesztő bírósághoz egy panaszra válaszként hozott közigazgatási határozattal szemben nyújtottak be keresetet, és e bíróság úgy ítéli meg, hogy e határozatot a védelemhez való jog tiszteletben tartása elvének megsértésével fogadták el.

101 E tekintetben az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a jelen ügyben a román adóhatóság egy adómegállapító határozatot fogadott el, amelyben többek között a C részéről felmerült héafizetési kötelezettség keletkezésének időpontját illetően szabálytalanságokat állapított meg. E határozatot egy panaszeljárást követően részben megerősítették, azonban új ténybeli és jogi elemek alapján, mindazonáltal azonban, hogy C-t felhívták volna arra, hogy ezen elemek tekintetében foglaljon állást.

102 A kérdést elterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy a védelemhez való jog e megsértése nem szükségszerűen meghatározó a kereset kimenetele szempontjából. Az ugyanis csak akkor vonná maga után a C panaszára válaszul elfogadott határozat hatályon kívül helyezését, ha bebizonyosodik, hogy e jogsértés hiányában a panaszeljárás eltérő eredményre vezethetett volna. A kérdést elterjesztő bíróság ugyanakkor azt kérdezi, hogy elutasíthatja-e az elé terjesztett keresetet ezen elemzés elvégzése nélkül azzal az indokkal, hogy a 2015. augusztus 13-i adómegállapító határozatot a C kérelmére felfüggesztették.

103 Következésképpen meg kell állapítani, hogy negyedik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a védelemhez való jog tiszteletben tartásának uniós jogi alapelvét, hogy egy héamegállapító határozattal szembeni panasszal kapcsolatos közigazgatási eljárás keretében, amennyiben a hatáskörrel rendelkező hatóság olyan új ténybeli vagy jogi elemeken alapuló határozatot hoz, amelyek vonatkozásában az érdekelt nem tudott állást foglalni, e határozatot akkor is meg kell semmisíteni, ha az érintett kérelmére ezen adómegállapító határozat végrehajtását az e határozattal szemben benyújtott bírósági keresettel párhuzamosan felfüggesztették.

104 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartása az uniós jog általános alapelvének minősül, amely jognak a szerves részét képezi a meghallgatáshoz fűződő jog (2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

105 Ezen elv szerint, amelyet alkalmazni kell, mivel a közigazgatási szervek valamely személlyel szemben olyan aktus meghozatalát helyezik kilátásba, amely e személlyel szemben kifogásokat tartalmaz, a határozatok címzettjei számára, amely határozatok e címzettek érdekeit érzékenyen érintik, lehetvé kell tenni, hogy hasznosan kifejthessék álláspontjukat azon elemekkel kapcsolatban, amelyekre a közigazgatási szerv a határozatát alapozni kívánja (2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C-129/13 és

C?130/13, EU:C:2014:2041, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

106 E kötelezettség akkor is a tagállamok közigazgatási szerveire hárul, amennyiben azok az uniós jog hatálya alá tartozó határozatokat fogadnak el, ha maga az alkalmazandó szabályozás nem ír el? kifejezetten ilyen alakszer?séget (2014. július 3?i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C?129/13 és C?130/13, EU:C:2014:2041, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

107 A jelen ügyben ténylegesen ez a helyzet. A védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve alkalmazandó ugyanis az alapügyben szerepl?khöz hasonló körülmények között, amelyekben valamely tagállam – az uniós jog alkalmazásából ered? azon kötelezettségnek való megfelelés céljából, hogy elfogadjon valamennyi törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes hía teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjön az adócsalás ellen – az adóalanyokat adóellen?rzési eljárásnak veti alá (2019. október 16?i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C?189/18, EU:C:2019:861, 40. pont).

108 Egyébiránt annak a szabálynak, miszerint a kifogást tartalmazó határozat címzettjének olyan helyzetben kell lennie, hogy a határozat elfogadása el?tt képes legyen észrevételeit megtenni, az a célja, hogy az illetékes hatóság megfelelően figyelembe vehesse a releváns adatok és tények összességét. Az érintett személy vagy vállalkozás hatékony védelmének biztosítása érdekében e szabálynak többek között az a célja, hogy kijavíthassanak valamilyen hibát, vagy személyes helyzetükre vonatkozó olyan tényekre hivatkozhatnak, amelyek a határozat elfogadása ellen szólnak, vagy az ellen, hogy a határozat ezt vagy azt tartalmazza (2014. július 3?i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C?129/13 és C?130/13, EU:C:2014:2041, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

109 A fenti megfontolásokra és a jelen ítélet 101. pontjában összefoglalt ténybeli elemekre tekintettel megállapítható, hogy a jelen ügyben a C?nek a számára sérelmet okozó aktus elfogadása el?tti meghallgatáshoz való jogát a román adóhatóság megsérthette, amit a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell megállapítania.

110 Nem ez lenne a helyzet azonban akkor, ha az, hogy a C nem érvényesíthette álláspontját a panasz eljárás keretében elfogadott új ténybeli és jogi körülmények tekintetében, nem e hatóság hibájának, hanem valamely elismert közérdek? célt követ? eljárási szabály alkalmazásának az eredménye, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.

111 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében ugyanis az alapvet? jogok, így a védelemhez való jog tiszteletben tartása, nem tekinthet?k abszolút jogosultságoknak, hanem korlátozhatók, feltéve hogy a korlátozás a kérdéses intézkedés által követett közérdek? célkit?zéseknél ténylegesen megfelel, és nem jelent a kit?zött célhoz képest aránytalan és megengedhetetlen beavatkozást, amely az így biztosított jogok lényegét sértené (2014. július 3?i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C?129/13 és C?130/13, EU:C:2014:2041, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

112 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a hátrányos határozattal szemben benyújtott fellebbezés keretében történ? utólagos meghallgatás bizonyos körülmények között biztosíthatja meghallgatáshoz f?z?d? jog tiszteletben tartását (2014. július 3?i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C?129/13 és C?130/13, EU:C:2014:2041, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

113 Különösen az Unió azon általános érdekére tekintettel, hogy a lehet? legrövidebb időn belül beszedje saját bevételeit, ami megköveteli, hogy az adóellen?rzéseket haladéktalanul és hatékonyan el lehessen végezni, a sérelmet okozó határozat elfogadását megelőz?

meghallgatáshoz való jog olyan korlátozása, mint egy fizetési felszólítás, akkor igazolható, ha egyrészt az e határozattal szembeni keresetindítás alkalmával az érdekelt ténylegesen kérheti a szóban forgó határozat felfüggesztését maga után vonó ideiglenes intézkedések elfogadását, másrészt pedig e jogorvoslat lehetővé teszi számára, hogy érdemben kifejtse álláspontját (lásd ebben az értelemben: 2014. július 3-ai Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 54., 66., 67. és 71. pont).

114 A jelen ítélet 111–113. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat a meghallgatáshoz való jognak a nemzeti jog által előírt korlátozása igazolásának lehetősége vonatkozik. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság által kifejtett jogi és ténybeli elemekre tekintettel úgy tűnik, hogy a jelen ügyben nem ilyen korlátozásról van szó, aminek megállapítása mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróságnak feladata.

115 A Bíróság rendelkezésére álló iratokban ugyanis semmi nem enged arra következtetni, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 213. cikke, amely az e bíróság által szolgáltatott információk szerint a panasztételi eljárást szabályozza, a panaszos meghallgatáshoz való jogának bármilyen korlátozását írná elő arra az esetre, ha a román adóhatóság olyan új ténybeli és jogi elemekre kívánja alapítani határozatát, amelyekkel kapcsolatban az érintett nem tudott állást foglalni. Éppen ellenkezőleg, negyedik kérdéséből és az azzal kapcsolatos megfontolásokból az tűnik ki, hogy a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a C meghallgatásának elmulasztása a panaszt elbíráló határozat meghozatala előtt, ténylegesen olyan jellegű „szabálytalanságnak” minősül, amely sértheti a meghallgatáshoz való jogot.

116 Erre tekintettel, amint arra a kérdést előterjesztő bíróság helyesen rámutatott, a közigazgatási eljárás során a védelemhez való jog bármely megsértésének nem kell szükségszerűen az e közigazgatási eljárás végén hozott határozat hatályon kívül helyezéséhez vezetnie.

117 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy amennyiben az uniós jog nem határozza meg sem azokat a feltételeket, amelyek mellett a védelemhez való jog tiszteletben tartását biztosítani kell, sem e jog megsértésének következményeit, e feltételek és következmények a nemzeti jog hatálya alá tartoznak, feltéve, hogy az ebben az értelemben megállapított intézkedések azonosak azokkal, amelyek a magánszemélyekre vonatkoznak a hasonló belső jogi tényállások esetén (az egyenértékűség elve), és nem teszik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (2014. július 3-ai Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 75. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

118 E megoldás alkalmazható a héa területén, mivel a 2006/112 irányelv nem tartalmaz a tagállamok által átültetendő, jogorvoslati eljárásokra vonatkozó rendelkezéseket (lásd analógia útján: 2014. július 3-ai Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 76. pont).

119 A tagállamok ugyan lehetővé tehetik, hogy a védelemhez való jogot a belső tényállásokra irányadókkal azonos módokon gyakorolják, a joggyakorlás e módjainak viszont meg kell felelniük az uniós jognak, továbbá különösen a 2006/112 irányelv hatékony érvényesülését nem kérdőjelezhetik meg (lásd analógia útján: 2014. július 3-ai Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 77. pont).

120 Márpedig a nemzeti bíróságra így módon háruló azon kötelezettségének, hogy biztosítani kell az uniós jog teljes érvényesülését, nem minden esetben a megtámadott határozat hatályon kívül helyezése a következménye, ha azt a védelemhez való jog megsértésével fogadták el. Az ilyen jogsértés, különösen a meghallgatáshoz való jog megsértése ugyanis csak akkor vonja maga

után a szóban forgó közigazgatási eljárás végén hozott határozat hatályon kívül helyezését, ha e szabálytalanság hiányában ez az eljárás eltérő eredményre vezethetett volna (lásd ebben az értelemben: 2014. július 3-ai Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 78. és 79. pont; 2017. december 20-ai Prequ'ltalia ítélet, C-276/16, EU:C:2017:1010, 62. pont; 2020. június 4-ai C. F. [Adóellenőrzés] ítélet, C-430/19, EU:C:2020:429, 35. pont). Ezzel szemben az a körülmény, hogy a hatályon kívül helyezni kért jogi aktust az ezen aktussal szemben benyújtott keresettel párhuzamosan felfüggesztették, nem releváns.

121 E körülményekre figyelemmel a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy a panasz eljárás milyen mértékben vezethetett volna eltérő eredményre, ha a C-129/13 és C-130/13 ítélet során meghallgatták volna.

122 A fenti megfontolások összességére tekintettel a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartásának általános uniós jogi elvét úgy kell értelmezni, hogy a héa megállapító határozattal szembeni panasszal kapcsolatos közigazgatási eljárás keretében, amennyiben a hatáskörrel rendelkező hatóság olyan új ténybeli vagy jogi elemeken alapuló határozatot hoz, amelyek vonatkozásában az érdekelt nem tudott állást foglalni, az eljárás végén elfogadott határozatot meg kell semmisíteni, ha e szabálytalanság hiányában az említett eljárás eltérő eredményhez vezethetett volna, még akkor is, ha az érintett kérelmére ezen adó megállapító határozat végrehajtását az e határozattal szemben benyújtott bírósági keresettel párhuzamosan felfüggesztették.

A költségekről

123 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

1) A 2008. december 16-ai 2008/117/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 64. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

e cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartoznak az olyan szolgáltatások, amelyeket – mint a román jog értelmében a fizetésektelenségi eljárás alá vont vállalkozások részére a bírósági vagyongfelügyelők és felszámolók által nyújtottakat – bizonyos időszakon keresztül folyamatosan nyújtanak, amennyiben e szolgáltatások – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatok fenntartása mellett – egymást követő elszámolások vagy kifizetések tárgyát képezik.

2) A 2008/117 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 64. cikkének (1) bekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

abban az esetben, ha az e rendelkezés hatálya alá tartozó szolgáltatásokért járó díjazás kifizetésére nem kerülhet sor az adós számláin rendelkezésre álló elégtelen fedezet miatt, az említett rendelkezés nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy a hozzáadottértékadó fizetési kötelezettség csak az ellenérték tényleges átvételének időpontjában keletkezik.

3) A 2008/117 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját

a következőképpen kell értelmezni:

a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügyletek közötti közvetlen és azonnali kapcsolat fennállásának megállapításához meg kell határozni ezen ügyletek objektív tartalmát, ami magában foglalja az említett ügyletek lebonyolítása összes körülményének figyelembevételét, így különösen az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások tényleges felhasználását, valamint e beszerzés kizárólagos okát, anélkül hogy az árbevétel vagy az adóköteles tevékenységek volumenének növekedése releváns lenne e tekintetben.

4) A védelemhez való jog általános uniós jogi elvét

a következőképpen kell értelmezni:

a hozzáadottértékadó megállapító határozattal szembeni panasszal kapcsolatos közigazgatási eljárás keretében, amennyiben a hatáskörrel rendelkező hatóság olyan új ténybeli vagy jogi elemeken alapuló határozatot hoz, amelyek vonatkozásában az érdekelt nem tudott állást foglalni, az eljárás végén elfogadott határozatot hatályon kívül kell helyezni, ha e szabálytalanság hiányában az említett eljárás eltérő eredményhez vezethetett volna, még akkor is, ha az érintett kérelmére ezen adómegállapító határozat végrehajtását az e határozattal szemben benyújtott bírósági keresettel párhuzamosan felfüggesztették.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.