

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2017. október 19.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – Levonási jog – A gyakorlás feltételei – 273. cikk – Nemzeti intézkedések – Az adócsalás és adókikerülés elleni küzdelem – Az adóhatóság által »inaktívnak« minősített adóalany által kiállított számla – A csalás veszélye – A levonási jog megtagadása – Arányosság – Annak megtagadása, hogy figyelembe vegyék a csalásra vagy adóbevételek kiesésre vonatkozó bizonyítékok hiányát – A meghozandó ítélet időbeli hatályának a korlátozása – Hiány”

A C-101/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári fellebbviteli bíróság, Románia) a Bírósághoz 2016. február 19-én érkezett, 2016. január 21-i határozatával terjesztett el

az **SC Paper Consult SRL**

és

a **Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,**

az **Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: M. Ilešić tanácselnök, A. Rosas (előadó), C. Toader, A. Prechal és E. Jarašićnas bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: L. Carrasco Marco tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. január 26-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az SC Paper Consult SRL képviseletében A. Bora ügyvéd,
- a román kormány képviseletében R. H. Radu, M. Bejenar és E. Gane, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Owsiany-Hornung és G. D. Balan, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2017. május 31-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. 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) értelmezésére irányul.

2 E kérelem elterjesztésére az SC Paper Consult SRL (a továbbiakban: Paper Consult), valamint a Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (kolozsvári tartományi költségvetési főigazgatóság, Románia) és az Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Beszterce-Naszód kerületi költségvetési hivatal, Románia) között, a Paper Consult által azon közigazgatási határozat vitatása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében került sor, amelyben azzal az indokkal utasították el az SC Rom Packaging SPRL (a továbbiakban: Rom Packaging) által teljesített szolgáltatásnyújtások után megfizetett hozzáadottértékadó (héa) levonásához való jogát, hogy az utóbbit „inaktív” adóalanynak minősítették a szerződés megkötésének időpontjában.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/112 irányelv

3 A 2006/112/EK irányelv (59) preambulumbekzdésének szövege az alábbi:

„Bizonyos korlátozások és feltételek mellett célszerű, hogy a tagállamok ezen irányelvtől eltérő, külön intézkedéseket hozzanak vagy továbbra is alkalmazzanak annak érdekében, hogy egyszerűsítsék az adókimvetést, illetve megelőzzék az adócsalás és az adókimkerülés bizonyos formáit.”

4 A 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése, amely ezen irányelv „Tárgy és hatály” című I. címe alatt található, az alábbiak szerint rendelkezik:

„A HÉÁ-t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböz költségtelemekek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.”

5 Az említett irányelv „Adólevonás” címet viselő X. címében található 168. cikke 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 következ 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. cikkének a) pontja értelmében:

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

„a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie”.

7 Ezen irányelv 214. cikke (1) bekezdésének a) pontja elírja:

(1) „Valamennyi tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a következő személyeket egyedi adószámmal tartsa nyilván:

a) a 9. cikk (2) bekezdésében említettek kivételével minden adóalany, aki az érintett tagállam területén olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amely  t a levonási jog gyakorlására jogosítja, kivéve az olyan termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat, amelyek tekintetében a H   t a 194–197. és a 199. cikknek megfelelően kiz   lag az fizeti, akinek a részére a terméket  rt  kes  t  tt  k, illetve a szolgáltatást nyújtották”.

8 A 2006/112    rnyelv 273. cikkének      bekezdése értelmében:

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

A 904/2010/EU rendelet

9 A hozz  adott  rt  k  ad   területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. ok  t  ber 7  i 904/2010/EU tanácsi rendelet (HL 2010. L 268., 1. o.) a hozz  adott  rt  k  ad   területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. ok  t  ber 7  i 1798/2003/EK tanácsi rendelet (HL 2003. L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.)   tdolgoz  sa. Többek között kiszélesíti a h    inform  ci  csere  rendszer elektronikus adatbázis (*VAT Information Exchange System*, a t  v  bbiakban: VIES) tartalmát.

10 E rendelet (16) preambulumbek  zd  s  nek szövege a következő:

„A piaci szereplők egyre többet folyamodnak a h   azonos  t   számok érvényességének internetes megerősítéséhez. A h   azonos  t   szám érvényességének megerősítésére sz  lg  l   rendszernek biztosítania kell a piaci szereplőknek számára a megfelelő információk automatizált megerősítését.”

11 A 904/2010 rendelet 17. cikke (1) bekezdésének c) pontja elírja, hogy a tagállamok a VIES  ben tárolják t  v  bb   a kiadott, érvénytelenné v  lt h   azonos  t   számokra vonatkozó adatokat.

12 E rendelet 23. cikke szerint az adóhatóság akkor felt  telelezheti, hogy valamely sz  m  ly megs  z  ntette gazdasági tevékenységét, ha annak ellenére, hogy erre kötelezve van, nem nyújt be h   bevall  st és összesítő nyilatkozatot az      be nem nyújtott bevallás, illetve nyilatkozat határidejének lejártát követő egyéves időszakban, vagy különösen, ha valamely sz  m  ly valótlan adatokat közölt, vagy elmulasztotta közölni adatai megváltozását.

13 A 904/2010 rendelet 62. cikkének negyedik bekezdése szerint a 17. cikk még nem volt alkalmazható az alapügy tényállásának megv  ltoz  s   idején.

14 Az alapügy tényállása megvalósulásának időpontjában az ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyvről szóló, a későbbi módosításokkal és kiegészítésekkel együtt újra közzétett 92/2003. sz. kormányrendelet) 78a. cikkének (1) bekezdése elírta:

„Inaktiv/reaktivált adóalanyok nyilvántartása

Azokat a jogi személy adóalanyokat vagy jogi személyiséggel nem rendelkező más szervezeteket, amelyek megvalósítják az alábbi feltételek valamelyikét, inaktívnak kell minősíteni, és rájuk a később módosított és kiegészített, az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény ([a továbbiakban: adótörvénykönyv]) 11. cikke (1a) és (1b) bekezdésének rendelkezéseit kell alkalmazni:

- a) egy naptári félénél nem nyújtották be a törvény által előírt bevallások egyikét sem;
- b) törvényes székhelyük azonosítása vonatkozásában olyan adatokat közölnek, amelyek nem teszik lehetővé, hogy az adóhatóság azonosítsa őket, és ezáltal kivonják magukat az adóellenőrzés alól;
- c) az adóhatóság megállapította, hogy törvényes székhelyükön, vagy bejelentett adózási tartózkodási helyükön nem folytatnak tevékenységet.”

15 Az adótörvénykönyv 11. cikkének (1a) bekezdése elírja:

„Azok a Romániában letelepedett és [a 92/2003. sz. rendelet] 78. cikke alapján inaktívnak minősített adófizető adóalanyok, akik az inaktivitási időszak alatt gazdasági tevékenységet folytatnak, kötelesek a jelen törvényben meghatározott adókat és illetékeket megfizetni, de az említett időszak alatt nem jogosultak a beszerzések utáni költségek és [héta] levonására.”

16 Az adótörvénykönyv 11. cikkének (1b) bekezdése kimondja:

„Azok a kedvezményezettek, akik termékeket és/vagy szolgáltatásokat szereztek be Romániában letelepedett adóalanytól azt követően, hogy ez utóbbit a [92/2003. sz. rendelet] 78. cikke alapján bejegyezték az inaktív/reaktivált adófizetők nyilvántartásába, nem élhetnek a beszerzéseik utáni költségek és [héta] levonásának jogával, kivéve a végrehajtási eljárás során történt termékbeszerzéseket, és/vagy a termékek/szolgáltatások olyan adóalanytól történő beszerzését, aki a csodeljárásról szóló többször módosított és kiegészített 85/2006. sz. törvény szerinti csodeljárás alatt áll.”

17 Az adótörvénykönyv 21. cikke (4) bekezdése r) pontjának szövege a következő:

„A következő költségek nem vonhatók le: [...]

- r) az olyan inaktív adóalany által kibocsátott bizonylat alapján könyvelt költségek, amelyek adóigazgatási nyilvántartásba vételi igazolását a nemzeti adóhivatal elnökének rendeletében előírtakkal összhangban felfüggesztették”.

18 Az ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) nr. 819/2008 (a nemzeti adóhatóság [ANAF] elnöke 819/2008. sz. rendelete) 3. cikke elírja:

- „(1) Az adóalanyok inaktívvá minősítése az [ANAF] elnökének az inaktívnak minősített

adóalanyok listájának jóváhagyására vonatkozó végzése hatálybalépésének időpontjában hatályosul.

(2) Az inaktívnak minősített adóalanyok listáját ki kell függeszteni az [ANAF] székhelyén, és közzé kell tenni annak internetes oldalán, a „Közérdekes információk – Gazdasági szereplőkre vonatkozó információk” részben.

(3) Az [ANAF] elnökének az inaktívvá minősített adóalanyok listáját jóváhagyó végzése a kifüggesztést követő 15 nap elteltével lép hatályba, [a 92/2003. sz. rendelet] 44. cikkének (3) bekezdésében előírtaknak megfelelően.”

19 Az ANAF elnöke 3347/2011. sz. határozatának 1. sz. melléklete, amely pontosítja a 92/2003. sz. rendelet 78a. cikke (1) bekezdésének a) pontjában meghatározott bevallási kötelezettséget, a következő bevallási kötelezettségeket sorolja fel:

„– 100 »Az állami költségvetés felé teljesítendő befizetési kötelezettségekre vonatkozó bevallások«;

– 112 »A társadalombiztosítási járulék és jövedelemadófizetési kötelezettségekre vonatkozó, valamint a biztosított személyek név szerinti nyilvántartásával kapcsolatos bevallás«;

– 101 »A társasági adóra vonatkozó bevallás«;

– 300 »A [héára] vonatkozó külön bevallás«;

– 301 »A [héára] vonatkozó külön bevallás«;

– 390 VIES »A termékek Közösségen belüli értékesítésére/beszerzésére vonatkozó összefoglaló bevallás«;

– 394 »A nemzeti területen megvalósított értékesítésre/szolgáltatásnyújtásra és beszerzésre vonatkozó tájékoztató bevallás«.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

20 2012. május 11-én határozatában az adóhatóság megállapította, hogy a Bukarestben (Románia) letelepedett Rom Packaging szolgáltatást nyújtott a Beszterce-Naszódon (Románia) letelepedett Paper Consultnak 190 340 román lej (RON) (hosszvetőleg 44 560 euró) héa nélküli összegben, a 2011. január 3-án megkötött szolgáltatási szerződés alapján.

21 Mivel a Rom Packaginget 2010. október 7. óta inaktívnak minősítették, és 2010. november 1-jén kezdődő hatállyal törölték a héaalanyok nyilvántartásából az adóbevallások törvényben előírt benyújtásának elmulasztása okán, és az adótörvénykönyv 11. cikkének (1b) bekezdésére figyelemmel az adóhatóság megállapította, hogy a Paper Consult nem volt jogosult a 45 680 RON (hosszvetőleg 10 694 euró) összeg, azaz a Rom Packaging által nyújtott szolgáltatások után megfizetett héa összegének levonására.

22 A Paper Consult által az adóhatóság aktusával szemben benyújtott kifogást a kolozsvári regionális államháztartásügyi főigazgatóság mint megalapozatlant 2014. július 17-én elutasította. A Paper Consult e határozattal szemben adóügyi perben indított keresetét a Tribunalul Bistrița-Năsăud (Beszterce-Naszód megyei törvényszék) a 2015. július 8-án hozott polgári ítéletében ugyancsak elutasította.

23 A Paper Consult ezért fellebbezéssel élt ezen ítélettel szemben a Curtea de Apel Cluj

(kolozsvári fellebbviteli bíróság, Románia) el?tt. Nem vitatta az adóhatóság és a Tribunalul Bistri?a?N?s?ud (Beszterce?Naszód megyei törvényszék) által megállapított tényeket. Ezzel szemben úgy érvelt, hogy az ANAF elnökének 2010. szeptember 21-i határozatát, amellyel a Rom Packaginget inaktívnak min?sítette, nem közzétette vele, hanem csak az ANAF székhelyén és internetes oldalán tették közzé. A Paper Consult azt állította, hogy e körülmények között e határozat nem használható fel vele szemben, és nem indokolhatja a héalevonási jogának megtagadását, mivel az ilyen intézkedés ellentétes az uniós joggal.

24 A Paper Consult azt állítja, hogy a héalevonási jog gyakorlásához elegend? a 2006/112 irányelv 178. cikkében el?írt feltételek teljesítése.

25 A kérdést el?terjeszt? bíróság mindazonáltal megjegyzi, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóelkerülés, az adókijátszás és a visszaélések elleni küzdelem olyan célkit?zés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat, amennyiben az e tekintetben elfogadott intézkedések arányosak. E bíróság szerint ugyanis az adóalanyok számára nem jelenthet túlzott terhet, ha az ANAF honlapján minimálisan tájékozódniuk kell azon személyekr?l, amelyekkel szerz?dni szándékoznak, annak ellen?rzése céljából, hogy ez utóbbiak „inaktív adóalanyok” min?sülnek-e. Mindazonáltal az említett bíróság megállapítja, hogy a Bíróság nem rendelkezik erre vonatkozó ítélkezési gyakorlattal.

26 E körülmények között a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári fellebbviteli bíróság) felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a 2006/12 irányelvvel az a nemzeti szabályozás, amely alapján az adóalanytól azzal az indokkal tagadják meg a [héa]levonás jogát, hogy a költséget és a [héát] külön feltüntet? számlát kibocsátó, beszállító személyt az adóhatóság inaktívnak min?sítette?

2) Az els? kérdésre adandó nemleges válasz esetén: az els? kérdésben körülírt feltételek mellett ellentétes-e a 2006/112 irányelvvel az a nemzeti szabályozás, amely alapján a héalevonási jog megtagadhatóságához elegend? az inaktívnak min?sített adóalanyok listáját az [ANAF] székhelyén kifüggeszteni, és ugyanezt a listát az [ANAF] honlapján a „Közérdek? információk – Gazdasági szerepl?kre vonatkozó információk” részben közzétenni?”

Az elfogadhatóságról

27 A román kormány vitatja az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések elfogadhatóságát, és úgy érvel, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság nem fejtette ki azon indokokat, amelyek miatt úgy véli, hogy a kérdéseire adott válasz szükséges az el?tte folyamatban lévő jogvita megoldásához, tekintve, hogy a Paper Consult érvelése kizárólag az inaktívvá min?sítés vele szembeni érvényesíthetlenségére, nem pedig magára az ezen inaktivitásnak a nemzeti szabályozás szerinti következményeire vonatkozik.

28 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság és a nemzeti bíróságok között az EUMSZ 267. cikk alapján létrehozott együttm?ködés keretében kizárólag az alapügyben eljáró és a meghozandó bírósági határozatért felel?s nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy sajátosságaira tekintettel megítélje mind az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat szükségességét az ügydönt? határozat meghozatala szempontjából, mind a Bíróság elé terjesztett kérdések relevanciáját. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság – f?szabály szerint – köteles határozatot hozni (2013. január 15-i Križan és társai ítélet, C?416/10, EU:C:2013:8, 53. pont; 2016. december 21-i Vervloet és társai ítélet, C?76/15, EU:C:2015:975, 56. pont).

29 Ennélfogva az uniós jogra vonatkozó kérdések szükséges és releváns voltát vélelmezni kell.

A nemzeti bíróságok által elterjesztett elzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, ha nyilvánvaló, hogy az uniós jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon (2013. január 15-ⁱ Križan és társai ítélet, C-416/10, EU:C:2016:8, 54. pont; 2016. december 21-ⁱ Vervloet és társai ítélet, C-76/15, EU:C:2015:975, 57. pont).

30 A jelen ügyben a kérdést elterjesztő bíróság a határozatában megállapította, hogy az ANAF elnöke határozatának érvényesíthetetlenségére alapított jogalapon kívül a Paper Consult a feltételek tiszteletben tartására alapított jogalapra is hivatkozott a héalevonási jog gyakorlásához. Így a kérdést elterjesztő bíróság megállapította, hogy szükséges volt a Bírósághoz fordulni a 2006/112 irányelv értelmezése tekintetében.

31 Következésképpen nem tűnik nyilvánvalónak, hogy az uniós jognak a kérdést elterjesztő bíróság által kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve hogy a probléma elméleti jellegű.

32 Ennélfogva a kérdést elterjesztő bíróság által elterjesztett kérdéseket elfogadhatónak kell nyilvánítani.

Az ügy érdeméről

33 Az együttesen vizsgálandó kérdéseivel a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely megtagadja a hűa levonásához való jogot valamely adóalanytól azzal az indokkal, hogy a költséget és a hűát külön feltüntető számla ellenében számára szolgáltatást nyújtó gazdasági szereplőt inaktívnak minősítette valamely tagállam adóhatósága, mivel ezen inaktívvá minősítés ezen államban nyilvános és valamennyi adóalany által könnyen hozzáférhető az interneten.

34 E kérdések lényegében egyrészt a hűamechanizmus egyik lényeges eleme, az adólevonási jog, másrészt pedig a 2006/112 irányelv által elismert és ösztönzött cél, az adócsalás elleni küzdelem közötti mérlegelésre irányulnak.

35 Az adólevonási jogot illetően emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő hűából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő elzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös hűarendszer egyik alapelvét képezi (lásd különösen: 2001. október 25-ⁱ Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-78/00, EU:C:2001:579, 28. pont; 2012. június 21-ⁱ Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 37. pont).

36 Amint a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a hűa mechanizmusának szerves részét képezi, és fűszabály szerint nem korlátozható. E jog nevezetesen a teljesített ügyleteket terhelő elzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd különösen: 2000. március 21-ⁱ Gabalfria és társai ítélet, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 43. pont; 2012. június 21-ⁱ Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 38. pont).

37 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hűa terhe alól. A közös hűarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek fűszabály

szerint maguk is héakötelesek (lásd különösen: 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 43. pont; 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 398. pont).

38 A héalevonási jognak feltétele ugyanakkor mind az anyagi, mind az alaki követelmények vagy feltételek tiszteletben tartása.

39 Ami az anyagi feltételeket vagy követelményeket illeti, a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából kit?nik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen irányelv értelmében vett adóalany legyen, másrészt pedig hogy az említett jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat el?bb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa (lásd ebben az értelemben: különösen: 2012. szeptember 6-i Tóth ítélet, C?324/11, EU:C:2012:549, 26. pont; 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C?277/14, EU:C:2015:719, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Ami az adólevonási jog gyakorlásának a szabályait illeti, amelyek az alaki követelmények és feltételek közé tartoznak, a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja el?írja, hogy az adóalanynak ezen irányelv 220–236., valamint a 238–240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie.

41 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az el?zetesen felszámított adó levonása lehetséges legyen, amennyiben az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget (2012. július 12-i EMS?Bulgaria Transport ítélet, C?284/11, EU:C:2012:458, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. július 28-i Astone ítélet, C?332/15, EU:C:2015:614, 45. pont).

42 Ugyanakkor más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (2012. július 12-i EMS?Bulgaria Transport ítélet, C?284/11, EU:C:2012:458, 71. pont; 2016. július 28-i Astone ítélet, C?332/15, EU:C:2015:614, 46. pont). Márpedig az iratokból kit?nik, valamint amint azt a f?tanácsnok az indítványa 40–43. pontjában megállapította, hogy nem ez az eset áll fenn az alapügyben.

43 Ugyanígy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a levonási jog megtagadható, ha objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. Ugyanis az adócsalás, az adóelkerülés, és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a 2006/112 irányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik, valamint hogy a jogalanyok nem alkalmazhatják visszaélésszerűen vagy csalárd módon az uniós jogi normákat (2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 42. és 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozást illetően a Bíróság elé terjesztett iratokból kit?nik, hogy annak célja a héacsalás elleni küzdelem, az adólevonási jog megtagadása révén azon magatartás szankcionálásával, amely hozzájárulhat az ilyen csalás, vagy legalábbis a héának – a törvényben el?írt bevallási kötelezettségnek nem eleget tev?, vagy az adóellen?rzés alól a törvényes székhelyük azonosítása vonatkozásában olyan adatok közlésével, amelyek nem teszik lehetővé, hogy az adóhatóság azonosítsa ?ket, magukat kivonó, vagy olyan adóalanyok által történ? – megfizetése hiánya felderítésének késleltetéséhez, amelyek vonatkozásában az adóhatóság megállapította hogy a székhelyükön, vagy a bejelentett adóillet?ségük szerinti helyen nem folytatnak tevékenységet.

45 Az Európai Bizottság az észrevételeiben a 2015. szeptember 4-én közölt sajtóközleményben szereplő adatokra hivatkozva megállapította, hogy a héacsalás különösen jelentős Romániában, mivel 2013 során a várt héabevételek és a ténylegesen beszedett héabevételek közötti különbség 41,1%-ot tett ki.

46 Ebben az értelemben a román kormány hangsúlyozta a tárgyalás során, hogy a hatóságok által a héacsalás elleni küzdelem során tapasztalt nehézségek vezették a román jogalkotót – az ilyen adóalanyok inaktívnak történő minősítésével – az adókikerülés megelőzésére irányuló mechanizmus bevezetésére, amely adóalanyok helytelen adójogi magatartása megakadályozná a héabeszedés során felmerülő szabálytalanságok megállapítását, és héacsalásra utal. Egyébiránt a héafizetés hiánya jelentkezik a termékek és szolgáltatások eladási árában is, és az eladónak olyan versenyelőnyt biztosít, amely oly mértékben megnöveli az értékesítési volument, hogy pénzbüntetések kiszabása nem lenne elegendő a héacsalás elleni küzdelemhez.

47 Nem kétséges, hogy e cél követése a tagállamok kötelezettsége az EUSZ 4. cikk (3) bekezdéséből, az EUMSZ 325. cikkéből, valamint a 2006/112 irányelv 2. cikkéből, 250. cikkének (1) bekezdéséből és 273. cikkéből következő azon tagállami kötelezettség teljesítése, hogy kötelesek elfogadni valamennyi jogalkotási és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területükön biztosítsák az esedékes héra teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjenek az adócsalás ellen (2015. december 17-ii WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Egyébiránt közvetlen kapcsolat áll fenn a héabevételeknek az alkalmazandó uniós jog tiszteletben tartásával történő beszedése és a vonatkozó héasajátforrás uniós költségvetés rendelkezésére bocsátása között, mivel az előbbi beszedése során történt mulasztás potenciálisan az utóbbi csökkenéséhez vezet (2013. február 26-ii Åkerberg Fransson ítélet, C-617/10, EU:C:2013:105, 26. pont).

48 E tekintetben a tagállamok kötelesek ellenőrizni az adóalanyok bevallásait, az utóbbiak elszámolásait és az egyéb vonatkozó iratokat, valamint kötelesek megállapítani és beszedni az esedékes adót (lásd: 2015. július 9-ii Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei ítélet, C-144/14, EU:C:2015:452, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 A 2006/112 irányelv 273. cikke első bekezdésének megfelelően a tagállamok megállapíthatnak az ezen irányelvben előírtakon kívül más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héra pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében.

50 Azon intézkedések azonban, amelyeket a tagállamok elfogadnak, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ennélfogva azok nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a héra levonásához való jogot, és ezáltal a héra semlegességét (2000. március 21-ii Gabalfriša és társai ítélet, C-110/98–C-147/98, EU:C:2008:145, 52. pont; 2012. június 21-ii Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 57. pont).

51 A Bíróság több alkalommal is akként ítélte meg, hogy az adóhatóság nem kötelezheti az adóalanyt arra, hogy a szállítójára vonatkozó összetett és alapos ellenőrzéseket végezzen, amelynek révén az e hatóságot terhelő ellenőrzési feladatokat ténylegesen az adóalanyra hárítanák át (lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-ii Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 65. pont; 2013. január 31-ii Stroy trans ítélet, C-642/11, EU:C:2013:54, 50. pont).

52 Ugyanakkor nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik a gazdasági szereplőtől, hogy tegyen meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-ii

Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 65. és 68. pont; 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 54. pont;).

53 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás nem hárítja át a hatóságot terhelő ellenőrzési feladatokat az adóalanyra, hanem a közigazgatási vizsgálat eredményéről tájékoztatja azt, amiből következik, hogy az inaktívnak minősített adóalanyt már nem ellenőrizheti az illetékes hatóság, mivel ezen adóalany vagy már nem teljesítette a törvény által előírt bevallási kötelezettségeit, vagy a törvényes székhelye azonosítása vonatkozásában olyan adatokat közölt, amelyek nem teszik lehetővé, hogy az adóhatóság azonosítsa azt, vagy a törvényes székhelyén, vagy a bejelentett adózási tartózkodási helyén nem folytat tevékenységet.

54 Az adóalanyra háruló egyetlen kötelezettség ugyanis, hogy tájékozódjon az inaktívnak minősített adóalanyoknak az ANAF székhelyén kifüggesztett és annak internetes honlapján közzétett jegyzékéről, mivel az ilyen ellenőrzés egyébiránt könnyen kivitelezhető.

55 Úgy tűnik tehát, hogy az adóalanyt ezen ellenőrzés elvégzésére kötelezéssel a nemzeti jogszabályok jogos, sőt az uniós jogban előírt célt követnek, azaz, hogy biztosítsák a hűa pontos behajtását és az adócsalás megakadályozását, és az ilyen ellenőrzés észszerűen elvárható egy gazdasági szereplőre. Meg kell azonban azt is vizsgálni, hogy a szóban forgó szabályozás nem lépi-e túl az említett cél eléréséhez szükséges mértéket.

56 Amennyiben törvény által előírt adóbevallás benyújtásának hiánya adócsalás gyanúját keltheti, nem bizonyítja minden kétséget kizáróan hűacsalás fennállását. Egyébiránt a Bíróság elé terjesztett információkból megállapítható – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatra is figyelemmel –, hogy még ha az adóalany rendezte volna is helyzetét, és elérte volna az inaktívnak minősített adóalanyok jegyzékéből történő törlését, továbbra is fennmaradna az adótörvénykönyv 11. cikkének (1b) bekezdésében előírt szankció, így a termék megszerzése vagy a szolgáltatás igénybevétele nem szerezhethné vissza a hűalevonási jogot. Ezzel szemben az adótörvénykönyv 11. cikkének (1b) bekezdése előírja, hogy az „újra aktivált” adóalany az „újra aktiválását” követően visszaszerezheti azt a hűát, amelynek levonását megtagadták az inaktivitási időszakban.

57 E tekintetben a román kormány megállapította, hogy a törvényt módosították, és hogy 2017. január 1. óta az inaktívnak minősített adóalany újra aktiválása esetében megszűnnek az inaktiválás adójogi hatásai mind az érintett adóalany, mind pedig a kereskedelmi partnerei vonatkozásában, akik visszaszerzik az inaktivitási időszakban kötött ügyletek vonatkozásában a hűalevonási jogot.

58 A Paper Consult szerint a Rom Packaging befizette az állami költségvetésbe a Paper Consulttal kötött szerződés vonatkozásában kapott hűát. A Bíróság által feltett kérdésre válaszolva a román kormány megerősítette, hogy a Rom Packaging által fizetendő hűának megfelelő összegeket ténylegesen megfizette, de lehetetlen volt ellenőrizni, hogy ezen összegek a két társaság között kötött ügyletekhez kapcsolódtak-e, mivel a Rom Packaging nem nyújtotta be a hűabevallásait.

59 A kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatra is figyelemmel az adótörvénykönyvnek az alapügyben szereplő tényállásra alkalmazandó változata 11. cikkének (1b) bekezdése továbbra sem írja elő az értékesítési láncban előbb elhelyezkedő adóalany javára történő rendezést a hűának az értékesítési láncban később elhelyezkedő adóalany által történő megfizetésére irányuló bizonyíték ellenére, mivel végleges hatályú a levonási jog elismerésének a hiánya.

60 Márpedig annak lehetetlensége, hogy az adóalany bizonyítsa, hogy az inaktívnak minősített gazdasági szereplővel között ügyletekre teljesülnek a 2006/112 irányelvben előírt feltételek, és különösen, hogy a héát e gazdasági szereplő befizette az állami költségvetésbe, meghaladja az ezen irányelv által jogisan követett cél eléréséhez szükséges mértéket.

61 Az előterjesztett kérdésekre azt kell tehát válaszolni, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely megtagadja a héalevonásához való jogot valamely adóalanytól azzal az indokkal, hogy a költséget és a héát külön feltüntető számla ellenében számára szolgáltatást nyújtó gazdasági szereplőt inaktívnak minősítette valamely tagállam adóhatósága, mivel ezen inaktívvá minősítés ezen államban nyilvános és valamennyi adóalany által könnyen hozzáférhető az interneten, amennyiben a levonási jog e megtagadása következetes és végleges, és nem teszi lehetővé a család vagy az adóbevételek kiesés hiányának bizonyítását.

A Bíróság ítélete időbeli hatályának korlátozása iránti kérelemről

62 A román kormány azt kérte a Bíróságtól, hogy amennyiben azt állapítja meg, hogy az uniós joggal ellentétes az olyan szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, korlátozza a meghozandó ítélet időbeli hatályát.

63 Kérelmének alátámasztására e kormány először is a Bíróság ítélkezési gyakorlatának hatályára vonatkozó objektív kétségekből, valamint az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásról szóló „EU Pilot” eljárás következményiből eredő jóhiszeműségére hivatkozik, amelynek keretében a román hatóságok válasza alapján a Bizottság archiválta az aktát, ami alapján e hatóságok arra következtethettek, hogy ez a szabályozás összeegyeztethető volt az uniós joggal. Másodszor a román kormány előadja, hogy súlyos pénzügyi következményekkel jár, ha a Bíróság ítélete következtében minden olyan gazdasági szereplő számára biztosítani kell a héalevonás jogát, amely 2007 óta inaktívnak minősített gazdasági szereplővel kötött ügyleteket.

64 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon értelmezés, amelyet a Bíróság az EUMSZ 267. cikk alapján ráruházott hatáskör alapján valamely uniós jogszabályra vonatkozóan kifejt, megmagyarázza és pontosítja e szabály jelentését és terjedelmét, amely szerint azt a hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna. Ebből következik, hogy az így értelmezett szabályt a bíróság alkalmazhatja és alkalmaznia is kell, még az értelmezés iránti kérelemről határozó ítélet előtt keletkezett és létrejött jogviszonyokkal kapcsolatban is, ha egyebekben adottak a feltételek az említett szabály alkalmazásával kapcsolatos pernek a hatáskörrel rendelkező bíróság előtti megindításához (lásd: 2012. május 10-ii Santander Asset Management SGIC és társai ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 58. pont; 2016. szeptember 22-ii Microsoft Mobile Sales International és társai ítélet, C-110/15, EU:C:2016:717, 59. pont).

65 A Bíróság csak kivételesen, az uniós jogrendhez szorosan hozzátartozó jogbiztonság általános elvének alkalmazása útján korlátozhatja bármely érdekelt azon lehetőségét, hogy a jóhiszeműen létrejött jogviszonyok vitatása céljából a Bíróság által értelmezett rendelkezésre hivatkozzon. Egy ilyen korlátozásról való döntéshez két alapvető feltételnek kell teljesülnie, nevezetesen az érdekeltek jóhiszeműségének és a súlyos zavarok veszélyének (lásd: 2012. május 10-ii Santander Asset Management SGIC és társai ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 59. pont; 2016. szeptember 22-ii Microsoft Mobile Sales International és társai ítélet, C-110/15, EU:C:2016:717, 60. pont).

66 Konkrétabban fogalmazva, a Bíróság ezt a megoldást csak világosan meghatározott körülmények között alkalmazta, abban az esetben, amikor az érvényes és hatályos szabályozás

alapján jóhiszeműen létesített jogviszonyok nagy száma miatt súlyos gazdasági következmények felmerülésének kockázata állt fenn, és úgy tűnt, hogy a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat az uniós rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság az uniós szabályozásnak meg nem felelő magatartásra indította, és e bizonytalansághoz esetleg maguk a tagállamok vagy a Bizottság magatartása is hozzájárult (lásd: 2012. május 10-ii Santander Asset Management SGIC és társai ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 60. pont; 2016. szeptember 22-ii Microsoft Mobile Sales International és társai ítélet, C-110/15, EU:C:2016:717, 61. pont).

67 A román kormány által az uniós jog értelmezése vonatkozásában előadott kétségeket illetően emlékeztetni kell arra, hogy a héalevonási jog adóalanyoktól történő megtagadása a közös héarendszer egyik alapelve alóli kivételt képez, amelynek jogszerűsége az állandó ítélkezési gyakorlat szerint csak kivételes körülmények esetén állapítható meg.

68 Az „EU Pilot” eljárás Bizottság általi lezárása nem változtat ezen az elemzésen. Ugyanis az ilyen informális eljárás lezárása – amelyet a Szerződések rendelkezései nem szabályoznak, hanem a Bizottság és a tagállamok közötti általában egyrészt az uniós jog helyes alkalmazásának ellenőrzésére és az ezen jogalkalmazás során felmerülő kérdések korai szakaszban történő megválaszolására irányuló önkéntes együttműködést feltételez – egyáltalán nem csorbítja a Bizottság lehetőségét az EUMSZ 258. cikk szerinti kötelezettségszegés megállapítása iránti formális eljárás megindítására. A Bizottság magatartása semmiképpen sem alapozhatja meg a tagállam jogos bizalmát a tekintetben, hogy nemzeti szabályozása összeegyeztethető az uniós joggal, amikor, mint a jelen ügyben is, az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy nem áll fenn az uniós jog, és különösen a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság.

69 Mivel a román hatóságok tekintetében nem teljesül az érdekeltek jóhiszeműségére irányuló feltétel, a súlyos gazdasági következményekre vonatkozó feltétel teljesülését nem kell vizsgálni.

70 Az eddigi megfontolásokból következik, hogy a jelen ítélet időbeli hatályát nem szükséges korlátozni.

A költségekről

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

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

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely megtagadja a hozzáadottértékadó levonásához való jogot valamely adóalanytól azzal az indokkal, hogy a költséget és a hozzáadottértékadót külön feltüntető számla ellenében számára szolgáltatást nyújtó gazdasági szereplőt inaktívnak minősítette valamely tagállam adóhatósága, mivel ezen inaktívvá minősítés ezen államban nyilvános, és valamennyi adóalany által könnyen hozzáférhető az interneten, amennyiben a levonási jog e megtagadása következetes és végleges, és nem teszi lehetővé a csalás vagy az adóbevétel kiesés hiányának bizonyítását.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.