

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2018. április 26.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Adózás – 2006/112/EK irányelv – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – Az elzeteresen felszámított adó levonása – A héa visszatérítéséhez való jog – Lezárt adóellenőrzéssel érintett adómegállapítási időszak alá tartozó ügyletek – Nemzeti jogszabály – Az adóalanynak az adóellenőrzéssel már érintett adóbevallások módosítására irányuló lehetősége – Kizártság – A tényleges érvényesülés elve – Az adósemlegesség elve – Jogbiztonság”

A C-81/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel Suceava (szucsávi fellebbviteli bíróság, Románia) a Bírósághoz 2017. február 14-én érkezett, 2017. január 23-i határozatával terjesztett el?

a **Zabrus Siret SRL**

és

a **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: C. Vajda tanácselnök, Juhász E. (előadó) és K. Jürimäe bírák,

előtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a román kormány képviseletében R. Radu, C. M. Florescu és R. Mangu, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és L. Radu Bouyon, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv), valamint az adósemlegesség, a hatékony érvényesülés és az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Zabrus Siret SRL (a továbbiakban: Zabrus) és a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (jászvásári tartományi pénzügyi főigazgatóság – szucsávi megyei pénzügyi hivatal; a továbbiakban: főigazgatóság) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el, hogy az adóalanyok a héalevonási jog érvényesítése érdekében lehetősége van-e a hozzáadottértékadó (héta) vonatkozó bevallások helyesbítésére.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 167. cikke elírja:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

4 Ezen irányelv 168. cikke 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 HÉA-t;

[...]”

5 A héairányelv 179. cikkének első bekezdése szerint „[a]z adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a HÉA-összeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.”

6 Ezen irányelv 180. cikkének szövege a következő:

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

7 A héairányelv 182. cikke szerint „[a] 180. és 181. cikk alkalmazására vonatkozó feltételeket és részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg”.

8 A héairányelv 183. cikke elírja:

„Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő HÉA összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

Az egyes tagállamok azonban úgy is rendelkezhetnek, hogy a csekély összegű különbözetet sem átvinni, sem visszatéríteni nem lehet.”

9 Ezen irányelv 250. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Minden adóalanynak HÉA-bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.

(2) A tagállamok engedélyezik és előírhatják, hogy az (1) bekezdésben megállapított HÉA-bevallást az általuk meghatározott feltételeknek megfelelően elektronikus úton nyújtsák be.”

10 Az említett irányelv 252. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A HÉA-bevallást a tagállamok által megállapítandó határidőn belül kell benyújtani. A határidő az egyes adómegállapítási időszakok végétől számított legfeljebb két hónap lehet.

(2) Az adómegállapítási időszakok hosszát a tagállamok egy, két vagy három hónapban állapítják meg.

A tagállamok azonban eltérő időszakokat is megállapíthatnak, feltéve hogy ezek az egy évet nem haladják meg.”

A román jog

11 Az Ordonanța Guvernului nr.º 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (az adóigazgatási eljárásról szóló törvénykönyvről szóló 92/2003. sz. kormányrendelet, *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 863. szám, 2005. szeptember 26.; a továbbiakban: adóigazgatási eljárásról szóló törvénykönyv) az alapügy tényállása időpontjában hatályos változata szerinti 84. cikke, amely az „Adóbevallások helyesbítése” címet viseli, előírja:

„(1) Az adóalany saját kezdeményezésére az adókötelezettségek megállapítására irányadó elévülési időn belül helyesbítheti az adóbevallást.

(2) Amennyiben az adóalany az eredeti bevallásban hibát észlel, helyesbítő bevallás benyújtásával helyesbítheti az adóbevallást.

(3) A [héa] esetében az adóbevallásban szereplő hibák helyesbítésére az adótörvénykönyv rendelkezéseinek megfelelően kerül sor. A [héa] bevallásban szereplő számszaki hibák helyesbítésére az Agenția Națională de Administrare Fiscală [nemzeti adóhivatal (ANAF)] elnökének rendeletével jóváhagyott eljárásnak megfelelően kerül sor.

(4) Nem nyújtható be és nem helyesbíthető az adóbevallás az utólagos ellenőrzés fenntartásának megszüntését követően, kivéve azt az esetet, amikor a helyesbítésre az adóalap és/vagy a fizetendő adó helyesbítését előíró jogszabályi feltétel betartásából vagy be nem tartásából következően kerül sor.

(5) »Hiba«: a jelen cikk értelmében az egyes adók és hozzájárulások, javak és adóköteles bevételek, valamint az adóalap más elemeinek összegére vonatkozó hiba.

(6) Amennyiben az adóellenőrzés során az adófizető olyan időszakra és adónemre, hozzájárulásra és más bevételre vonatkozó adóbevallást nyújt be vagy helyesbít, amelyek

adóellenőrzés tárgyát képezik, azokat az adóhatóság nem veszi figyelembe.”

12 Az adóigazgatási eljárásról szóló törvénykönyvnek „Az adóellenőrzésre vonatkozó szabályok” címet viselő 105. cikke a következőképpen rendelkezik:

„[...]

(3) Minden egyes adónem, hozzájárulás vagy más, a konszolidált általános költségvetés javára fizetendő összeg tekintetében adómegállapítási időszakonként egy alkalommal folytatható le adóellenőrzés.

[...]

(5) Az adóellenőrzést a függetlenség, az egységesség, az autonómia, a hierarchia, a területiség és a decentralizáció elve alapján kell lefolytatni.

[...]

(8) Az adóvizsgálat végén az adóalany saját felelősségére köteles írásbeli nyilatkozatot benyújtani, amelyből kitűnik, hogy rendelkezésre bocsátotta az adóellenőrzéshez szükséges valamennyi dokumentumot és információt.

(9) Az adóalany köteles megtenni az adóellenőrzés alkalmával készült határozatban elírt intézkedéseket az adóellenőrzést lefolytató szervek által meghatározott határidőben és feltételek mellett.”

13 Ezen törvénykönyvnek „A felülvizsgálatra vonatkozó szabályok[ról]” szóló 105a. cikke a következőképpen szól:

„(1) A 105. cikk (3) bekezdésében foglalt rendelkezésektől eltérően az adóellenőr valamely meghatározott időszak felülvizsgálatának lefolytatásáról határozhat.

(2) »Felülvizsgálat«: az adóellenőrök előtt az általuk lefolytatott ellenőrzés időpontjában még nem ismert olyan további adatok felfedezését követően lefolytatott adóellenőrzés, amelyek befolyással vannak az utóbbi ellenőrzés kimenetelére.

(3) »További adatok«: az olyan információk, dokumentumok vagy más iratok, amelyeket keresztellenőrzés, előre be nem jelentett ellenőrzés során vagy büntetőeljárás lefolytatására jogosult vagy más közjogi szervek által történő értesítés útján szereztek be, vagy amelyekhez az ellenőrző szervek bármilyen más módon jutottak hozzá, és azok módosítják a korábbi adóellenőrzés eredményét.

(4) A felülvizsgálati eljárás kezdetén az adóellenőrzést lefolytató szerv köteles az adóalanyt értesíteni a felülvizsgálat lefolytatása tárgyában hozott határozatáról, amely a jelen törvénykönyvben elírt feltételek szerint megtámadható. A vizsgálatról szóló határozat tartalmára és közlésére vonatkozó rendelkezéseket a felülvizsgálat tárgyában hozott határozat esetében is megfelelően alkalmazni kell.”

14 Az említett törvénykönyvnek „A jogalany együttműködési kötelezettsége” címet viselő 106. cikke az (1) bekezdésében elírja, hogy az adóalany köteles együttműködni az adóügyi tényállás elemeinek megállapítása során. Köteles információt szolgáltatni, az adóellenőrzés lefolytatásának helyén bemutatni valamennyi dokumentumot, valamint minden olyan más bizonyítékot, amely az adójogi szempontból releváns helyzetek tisztázásához szükséges.

15 A 2007. május 14-ii Ordinul nr.º 179 pentru aprobarea instruciunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de tax pe valoarea adugat (a hozzáadottértékadóbevallások számszaki hibáinak helyesbítésére vonatkozó iránymutatások jóváhagyásáról szóló 179. sz. rendelet, a továbbiakban: 179/2007 rendelet) I. melléklete az 1., 3.1, 4.1 és 4.2 pontjában a következőképpen rendelkezik:

„1. A héaalanyok által benyújtott [héa]bevallások helyesbíthetk, a számszaki hibák tekintetében az illetékes adóhatóság saját kezdeményezésére vagy az adóalany kérelmére.

[...]

3.1 A [héa]bevallásokban szereplő számszaki hibák az ötéves elévülési határidőn belül helyesbíthetk, amely határidő a helyesbítendő bevallás benyújtásának időpontját követő év január 1-jével indul.

[...]

4.1 A jelen iránymutatások alapján a [héa]bevallások nem helyesbíthetk azon adómegállapítási időszakok tekintetében, amelyek adóellenőrzés tárgyát képezték, vagy amelyek esetében az adóellenőrzés folyamatban van.

4.2 A 4.1 ponttól eltérően a [héa]bevallásokban szereplő számszaki hibák helyesbíthetk az adóellenőrzést végző hatóság által a foganatosítandó intézkedések vonatkozásában meghozott aktus alapján. Ebben az esetben az adóalany által a számszaki hiba helyesbítése iránt benyújtott kérelemhez mellékelni kell a meghozandó intézkedésre vonatkozó aktus eredeti példányát vagy annak másolatát.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16 A Zabrusnál adóellenőrzést folytattak le héa adónemben a 2014. május 1. és 2014. november 30. közötti időszakra vonatkozóan. Ezen ellenőrzés a 2015. január 26-én elfogadott jelentéssel zárult.

17 2015. május 25-én a Zabrus héabevallást nyújtott be 2015 áprilisára vonatkozóan, ezen adó visszatérítésének lehetőségével. Ennek keretében többek között két összeg, 39 637 román lej (RON) és 26 627 RON visszatérítését kérte. Az első összeget a 2014. júliusi héakompenzációra vonatkozó könyvelési feljegyzés helyesbítése folytán, a fent hivatkozott adóellenőrzés lezárását követően szerepeltette e héabevallásban. A második összeg a 2014. év során teljesített ügyletekkel összefüggésben 2015 februárjában tett helyesbítésekbl következik, amelyek vonatkozásában a Zabrus csak az említett adóellenőrzést követően tárta fel a vonatkozó okirati bizonyítékokat a könyvelésében.

18 Ezt követően a Zabrusnál adóellenőrzést folytattak le a 2014. december 1. és 2015. április 30. közötti időszakra vonatkozóan. Ezen ellenőrzés a 2015. július 9-én elfogadott jelentéssel zárult.

19 Az adóhatóság azzal az indokkal tagadta meg a 39 637 RON és 26 627 RON összegek visszatérítését, hogy a visszaigényelt összegek a vizsgált időszakot megelőző olyan adómegállapítási időszakban megvalósult ügyletekhez kapcsolódnak, amely már a 2015. január 26-án lezárt héaellenrzés tárgyát képezte. Az adóhatóság megjegyezte, hogy az alkalmazandó nemzeti szabályozásnak megfelelően a Zabrus által kérelmezett összeg visszatérítése ellentétes az adóellenőrzés egységességének az elvével, mivel, figyelemmel a már vizsgált időszakra, a héahozzájárulás vonatkozásában semmiféle szabálytalanságot nem tártak fel, és az ellenőrző

szervek nem hoztak meg semmilyen olyan aktust, amely a Zabrus által meghozandó intézkedésekre vonatkozott volna.

20 A Zabrus eredménytelenül tett kísérletet különböz? közigazgatási fórumok el?tt a héa visszatérítéséhez való jogának érvényesítésére. Közelebbbr?l mind a 2014. május 1. és 2014. november 30. közötti id?szakra vonatkozó új adóellen?rzés lefolytatása iránti kérelmét, mind pedig a 2014. május–október hónapokra vonatkozó héabevallásaiban szerepl? számszaki hibák helyesbítésére irányuló kérelmét elutasították.

21 2015. október 22?én a Zabrus keresetet nyújtott be a Tribunalul Suceavához (szucsávai törvényszék, Románia) a f?igazgatóság által az említett összegekhez kapcsolódó héa visszatérítésének elutasítása tárgyában hozott határozat megsemmisítése iránt. Keresetében a Zabrus hangsúlyozta, hogy a héalevonás az adóalanyokat megillet? jog, amely nem korlátozható, amennyiben az anyagi jogi feltételek fennállnak, még ha bizonyos alaki követelmények nem is teljesülnek. El?adta továbbá, hogy a héára irányuló vizsgálatnak az adóhatóság által az adóellen?rzés egységessége elvére hivatkozással történ? elutasítása az uniós joggal összeegyeztethetetlen kiegészít? anyagi jogi és alaki feltételek el?írása révén az adólevonási jog megvonását jelenti, ily módon aránytalan és az adóalanyok számára túlzottan megterhel? intézkedésr?l van szó.

22 A f?igazgatóság arra hivatkozott, hogy az adóigazgatási eljárásról szóló törvénykönyv és a 179/2007. rendelet rendelkezéseinek megfelel?en az olyan id?szakra vonatkozó m?veletek, amelyek már adóvizsgálat tárgyát képezték, csak az adóhatóság kezdeményezésére helyesbíthet?k vagy képezhetik újbóli vizsgálat tárgyát, abban az esetben, ha a más intézményekkel való együttm?ködés során új adatok és információk merülnek fel, vagy ha a korábbi vizsgálat során a foganatosítandó intézkedésekre vonatkozóan aktusokat hoztak. Ugyanakkor a jelen ügy tényállása tekintetében ezen esetek egyike sem merül fel.

23 A 2016. március 31?i ítéletével a Tribunalul Suceava (szucsávai törvényszék) mint megalapozatlant elutasította a Zabrus keresetét, arra hivatkozva, hogy valamely korábban már adóvizsgálat tárgyát képez? id?szak újbóli vizsgálata megköveteli, hogy a már vizsgált információkhoz képest olyan új, a hatóságok el?tt a vizsgálat id?pontjában nem ismert információk merüljenek fel, amelyek késedelmes el?terjesztése nem róható fel a vizsgálat alá vont adózónak vagy az adóhatóságnak.

24 E bíróság úgy ítélte meg, hogy sérülne az adóellen?rzés egységességének és a jogviszonyok biztonságának az elve, ha az ellen?rzést követ?en is lehet?ség lenne okirati bizonyítékok benyújtására, vagy olyan nyilvántartásbeli hibák figyelembevételére, amelyek a jogalkotó által e tárgykörben megszorító módon el?írt feltételekt?l eltér? feltételek között módosítják a visszatérítend? összeget. Továbbá rámutatott arra, hogy a levonási jog elveszítése nem aránytalan, mivel a nyilvántartásbeli hiba, valamint az okirati bizonyítékok kései feltárása felróható a Zabrusnak.

25 Az említett bíróság ezenkívül megállapította, hogy a 39 637 RON összeg? visszatérítend? héára vonatkozó nyilvántartásbeli hiba, és a 26 627 RON összeg? héa bevallásához kapcsolódó okirati bizonyítékok kései feltárása a nemzeti szabályozás értelmében nem kiegészít? információnak, hanem a héabevallásokban felmerül? számszaki hibának min?sül, amely nem helyesbíthet?, mivel a 2015. január 26?i jelentéssel lezárt, 2014. május 1. és 2014. november 30. közötti id?szakra vonatkozó adóellen?rzést követ?en a héaalap módosítását szükségessé tev? szabálytalanságokra vonatkozó megállapítások hiányában nem került meghozatalra olyan aktus, amely a Zabrus által a helyesbítést lehet?vé tev? intézkedések meghozataláról rendelkezett volna.

26 2016. március 31?én a Zabrus fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Curtea de

Apel Suceavához (szucsávai fellebbviteli bíróság), és arra hivatkozott, hogy a h  a?visszatérítési jog nem tagadható meg a nemzeti szabályozásban szereplőhöz hasonló kiegészítő anyagi jogi vagy alaki feltételeknek a számszaki hibák helyesbítése vagy valamely korábban már adóellenőrzés tárgyát képező időszakra vonatkozó újbóli ellenőrzés lefolytatása érdekében való előírásával. Az adósemlegesség és az arányosság elvére hivatkozással a Zabrus előadta, hogy az adóhatóság által elfogadott szélsőséges megoldás, amelyet az el  fok   bíróság is helyben hagyott, olyan indokok alapján vonja el a h  a?visszatérítési jogát, amelyek ellentétesek a h  a  r  nyelvvel.

27 A kérdést előterjesztő bíróság   gy véli, hogy a Zabrus nem hivatkozhat a Bíróságnak a h  asemlegess  gre vonatkozó   t  lkezes  i gyakorlatára, amennyiben nem valamely, a levonási joghoz kapcsolódó alaki követelmény megsértése miatt tagadták meg vele szemben a héalevonási jogot, hanem azon elv alapján, hogy egyetlen adóellenőrzés folytatható le, ami a jogbiztonság elvéből következik, amely utóbbit az uniós jog és a Bíróság   t  lkezes  i gyakorlata elismer és védelemben r  szes  t.

28 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint szintén figyelembe kell venni, hogy a nemzeti szabályozás alapján valamely korábban már adóellenőrzéssel érintett időszak tekintetében újbóli ellenőrzés folytatható le, erre azonban kizárólag az adóhatóság kezdeményezésére van lehetőség az állami intézmények közötti együttműködés során utólag beszerzett kiegészítő információk esetén, amely rendelkezés tekintetében a Bíróság a 2014. február 6  i Fatorie   t  let  ben (C  424/12, EU:C:2014:50) megállapította, hogy az   sszeegyezteth   az uniós joggal.

29 A kérdést előterjesztő bíróság   gy véli, hogy a semlegesség, az arányosság és a jogbiztonság elvét szintén értékelni kell a jelen ügyben, nem csupán arra tekintettel, hogy a Zabrus nem tanúsított gondosságot, hanem arra a körülményre is figyelemmel, hogy a beszámításra és visszatérítésre vonatkozó feljegyzéseket a helyi adóhivatal bocsátotta ki.

30 E körülmények között a Curtea de Apel Suceava (szucs  v  i fellebbviteli bíróság)   gy határozott hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellent  tes  e a [h  a]  r  nyelvvel, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvével az alapeljárás körülményeihez hasonló körülmények között az a közigazgatási gyakorlat és/vagy a nemzeti szabályozás egyes rendelkezéseinek olyan értelmezése, amely megtiltja az azon ellenőrzőt időszakot meg  l  z  en teljesített ügyletekre vonatkozó kiigaz  t  sb  l eredő h  a visszatérítéséhez való jog vizsgálatát és elismerését, amely időszak olyan ellenőrzés tárgyát képezte, amelyet követően az adóhatóságok nem állapítottak meg a h  a  lapot módosító szabálytalanságot, j  llehet e rendelkezéseket   gy kell értelmezni, hogy az adóhatóságok felülvizsgálhatják a korábban vizsgált időszakot olyan kiegészítő adatok és információk alapján, amelyeket később szereztek az állami hatóságok és intézmények közötti együttműködés alapján?

2)   gy kell  e értelmezni a [h  a]  r  nyelvet, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvét az alapeljárás körülményeihez hasonló körülmények között, hogy azokkal ellentétes az a normatív jellegű nemzeti szabályozás, amely megtagadja a h  a  bev  ll  sokban szereplő számszaki hibák helyesbítését az olyan adómegállapítási időszak vonatkozásában, amely már ellenőrzés tárgyát képezte, azt az esetet k  v  ve, amikor a helyesb  t  sra a korábbi ellenőrzés során [az adóhatóság által a foganatosítandó intézkedések vonatkozásában hozott aktus] alapján kerül sor  ?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

31 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsg  l  ni, a kérdést előterjesztő bíróság

lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 167., 168., 179., 180. és 182. cikkét, valamint a tényleges érvényesülés, az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amely a héabevallások helyesbítése tekintetében a nemzeti jog által megállapított ötéves elévülési időt?l eltérve az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között kizárólag azzal az indokkal gátolja meg, hogy az adóalanyok a levonási joguk érvényesítése érdekében ilyen helyesbítéssel éljenek, hogy ez a helyesbítés olyan időszakra vonatkozik, amely már ellenőrzés tárgyát képezte.

32 Az adólevonási jogot illetően emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő elzetesen felszámított adót, az uniós jogalkotó által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (lásd különösen: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 37. pont; 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 35. pont).

33 Amint a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és f?szabály szerint nem korlátozható. E jog nevezetesen a teljesített ügyleteket terhelő elzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd különösen: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 38. pont; 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 36. pont).

34 Az adólevonási rendszer arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenysége kapcsán fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhe vonatkozásában biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek f?szabály szerint maguk is héakötelesek (lásd különösen: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 39. pont; 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 37. pont).

35 Jóllehet a héalevonási jog feltétele a héairányelvben elírt anyagi jogi és alaki feltételek tiszteletben tartása, az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy a kérdést elterjesztő bíróság által elterjesztett kérdések kizárólag abból a körülményből fakadnak, hogy a levonási jogot azzal az indokkal tagadták meg, hogy az adóalany nem helyesbíthette a héabevallását, mivel a helyesbítés iránti kérelme olyan időszakra vonatkozott, amely már lezárt adóellenőrzés tárgyát képezte.

36 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 167. cikke és 179. cikkének első bekezdése értelmében a levonási jogot f?szabály szerint ugyanazon időszak alatt kell gyakorolni, mint amelynek során e jog keletkezett, azaz akkor, amikor az adófizetési kötelezettség keletkezett.

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

38 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy adólevonási jog időbeli korlátozás nélküli gyakorlásának lehetősége ellentétes a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete, ez utóbbinak az adóhatósággal szembeni jogaira és kötelezettségeire figyelemmel, ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható. Ennélfogva az olyan jogvesztő határidő, amelynek elteltével azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztja az elzetesen felszámított héa levonását, és így

elveszíti a levonási jogát, nem minősíthető összeegyeztethetetlennek a héairányelvben megállapított rendszerrel, amennyiben egyfelől a határidőt ugyanúgy alkalmazni kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenértékűség elve), másfelől pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (lásd ebben az értelemben: 2012. július 12-ii EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 48. és 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban hivatkozott nemzeti szabályozásból az következik, hogy a román jogban a héalevonási jogra az általános ötéves elévülési idő vonatkozik. Ugyanakkor a levonási jog gyakorlására adóellenőrzés esetén rövidebb jogvesztő határidő alkalmazandó. Főszabály szerint ugyanis az adóalany már nem helyesbítheti a héabevallásait azon adómegállapítási időszakok vonatkozásában, amelyek már adóhatósági ellenőrzés tárgyát képezték. Ily módon az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között az adóalanyok nem helyesbíthetik a héabevallásaikat. A román kormány arra hivatkozik, hogy ez a korlátozás abból az elvből következik, hogy egyetlen adóellenőrzés folytatható le, és hogy a jogbiztonság elve megköveteli az ilyen ellenőrzések egységes jellegét.

40 Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból nem következik, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás a héa területén a belső jog más adózási területeire vonatkozótól eltérő rendszert ír elő, az ilyen szabályozás ellentétes a hatékony érvényesülés elvével, mivel alkalmas arra, hogy az alapügyben szóban forgó körülmények között megfossza az adóalanyokat a héabevallásaik helyesbítésének a lehetőségétől, amennyiben ezen adóalanyokkal szemben az említett helyesbítéssel érintett adómegállapítási időszakok vonatkozásában adóhatósági ellenőrzést folytattak le, noha az említett szabályozásban megállapított ötéves jogvesztő határidő még nem telt le.

41 Ugyanis amennyiben – az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között – az adóellenőrzést az adóbevallás benyújtásának időpontját követően azonnal vagy rövid időn belül megindítják, az említett szabályozás alapján az adóalanyokat megfosztják a héabevallásaik helyesbítésének a lehetőségétől, így módon a héalevonási jog adóalanyok általi gyakorlása gyakorlatilag lehetetlenné vagy legalábbis túlzottan nehezzé válik.

42 Ebből következik az a körülmény, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás alkalmas arra, hogy az e tekintetben részükre nyitva álló határidő lerövidítésével megfossza az adóalanyokat a héabevallásaik helyesbítésének a lehetőségétől, összeegyeztethetetlen a hatékony érvényesülés elvével.

43 Ezenkívül az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szabályozás az adósemlegesség és az arányosság elvével is ellentétes.

44 A héasemlegesség elve az állandó ítélkezési gyakorlat alapján megköveteli, hogy az ezen előzetesen felszámított adó levonása lehetséges legyen, amennyiben az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget (lásd ebben az értelemben: 2016. július 28-ii Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 45. pont).

45 Ugyanakkor az alapügyben éppen a szóban forgó nemzeti szabályozásban előírt bizonyos alaki követelmények nem teljesítése az, amely a héalevonás Zabruszal szembeni megtagadását eredményezi, míg a Zabrus annak bizonyítása érdekében kérelmezte bevallásainak helyesbítését, hogy teljesültek a szóban forgó két összeg levonhatósága tekintetében megkövetelt anyagi jogi feltételek.

46 Az orvosolható alaki követelmények be nem tartása nem alkalmas a héarendszer megfelelő

működésének a veszélyeztetésére.

47 Ily módon az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás alkalmazásával a hÉa egy része véglegesen az adóalanyt terheli, ami ellentétes a jelen ítélet 34. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlattal.

48 Az arányosság elvét illetően nem vitatott, hogy a nemzeti jogalkotónak lehetősége van arra, hogy olyan szankciókat kapcsoljon az adóalanyokkal szemben előírt alaki kötelezettségekhez, amelyek alkalmasak arra, hogy ez utóbbiakat a hÉarendszer megfelelő működésének a biztosítása érdekében az említett kötelezettségek tiszteletben tartására ösztönözze.

49 Így a közigazgatási pénzügyi szankciók különösen alkalmasak arra, hogy azokat olyan gondatlan magatartást tanúsító adóalanyokkal szemben alkalmazzák, akik a levonási jogukat igazoló olyan dokumentumokra támaszkodva helyesbítik a héabevallásukat, amelyek az ezen adóra vonatkozó bevallásuk benyújtásának időpontjában a birtokukban voltak, vagy akik e helyesbítést azt követően hajtják végre, hogy a visszatérítendő hÉa összegét módosító nyilvántartásbeli hiba került feltárára.

50 A tagállamoknak azonban az arányosság elvének megfelelően olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek lehetővé teszik a nemzeti szabályozásban előírt ilyen cél elérését, ugyanakkor a legkevesebbé sértik az uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit, mint például a hÉalevonási jog alapelvét (2008. július 10-ii Sosnowska ítélet, C-25/07, EU:C:2008:395, 23. pont).

51 Ennélfogva az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben, figyelemmel a levonási jognak a közös hÉarendszerben betöltött döntő jelentőségére, a levonási jog teljes megtagadásában álló szankció aránytalannak tűnik, amennyiben sem adócsalás elkövetése, sem az állami költségvetés sérelme nem bizonyítható (2012. július 12-ii EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 70. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 Márpedig a Bírósághoz benyújtott iratok egyikéből sem lehet arra következtetni, hogy adócsalásra vagy az állami költségvetés sérelmére vonatkozó kockázat állna fenn.

53 Végül el kell utasítani a román kormány azon érvét, amely szerint az alapügyben szóban forgó szabályozás, amelyet azon elv igazol, hogy egyetlen adóellenőrzés folytatható le, a jogbiztonság elvéből következik.

54 Az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adóellenőrzési szabályozás, amely nem teszi lehetővé az adóalanyok számára héabevallásuk helyesbítését, miközben e szabályozás ilyen helyesbítést irányoz elő, amennyiben arra valamely adóhatósági aktus végrehajtása érdekében kerül sor, valamint új ellenőrzés lefolytatására van lehetőség, amennyiben új információk kerülnek az adóhatóság birtokába, nem az adóalanyok jogainak védelmére irányul, és nem tűnik úgy, mint amely a jogbiztonság elvének alkalmazását szolgálná. Az ilyen szabályozás, amelyhez az említett kivételek kapcsolódnak, valójában elsősorban az adóellenőrzéseknek és a nemzeti közigazgatás működésének a hatékonyságát szolgálja.

55 Semmilyen más következtetés nem vonható le a 2014. február 6-ii Fatorie ítéletből (C-424/12, EU:C:2014:50). Ezen ítéletből ugyanis kétségtelenül az következik, hogy az adóalany a jogvesztő határidőn belül nem hivatkozhat a jogbiztonság elvére valamely olyan határozat adóhatóság által való visszavonásának a vitatása érdekében, amelyben ezen adóhatóság elismerte az adózó hÉalevonási jogát, majd egy új ellenőrzést követően ezen adót és annak késedelmi pótlékait követeli tőle (lásd ebben az értelemben: 2014. február 6-ii Fatorie ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 51. pont). Ugyanezen ítéletből ezzel szemben nem vezethető le, hogy az adóhatóság a jogvesztő határidőn belül ugyanezen elvre hivatkozhat valamely olyan időszakra

vonatkozó héabevallás adóalany által való helyesbítésének a vitatása érdekében, amely már adóellenőrzés tárgyát képezte.

56 E körülmények között az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 167., 168., 179., 180. és 182. cikkét, valamint a tényleges érvényesülés, az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amely a héabevallások helyesbítése tekintetében a nemzeti jog által megállapított ötéves elévülési időtől eltérve az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között kizárólag azzal az indokkal gátolja meg azt, hogy az adóalanyok a levonási joguk érvényesítése érdekében ilyen helyesbítéssel éljenek, hogy ez a helyesbítés olyan időszakra vonatkozik, amely már ellenőrzés tárgyát képezte.

A költségekről

57 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:

A 2010. július 13-ii 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 167., 168., 179., 180. és 182. cikkét, valamint a tényleges érvényesülés, az adósemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amely a hozzáadottértékadó-bevallások helyesbítése tekintetében a nemzeti jog által megállapított ötéves elévülési időtől eltérve az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között kizárólag azzal az indokkal gátolja meg azt, hogy az adóalanyok a levonási joguk érvényesítése érdekében ilyen helyesbítéssel éljenek, hogy ez a helyesbítés olyan időszakra vonatkozik, amely már ellenőrzés tárgyát képezte.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.