

62018CJ0835

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2020. július 2. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Számla helyesbítése – Jogosulatlanul felszámított adó – A jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítése – Fordított héamechanizmus – Adóellenőrzéssel már érintett adómegállapítási időszak alá tartozó ügyletek – Adósemlegesség – A tényleges érvényesülés elve – Arányosság”

A C-835/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel Timișoara (temesvári ítéltábla, Románia) a Bírósághoz 2018. december 24-én érkezett, 2018. november 21-i határozatával terjesztett el

az SC Terracult SRL

és

a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, I. Jarukaitis, Juhász E. (előadó), M. Ilešić és C. Lycourgos bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: R. Schiano tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2020. február 5-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

–

az SC Terracult SRL képviselőjében I. Kocsis-Josan avocat,

–

a román kormány képviselőjében kezdetben E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman, O.-C. Ichim és C.-R. Canțar, később E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman és O.-C. Ichim, meghatalmazotti minőségben,

–

az Európai Bizottság képviselőjében A. Armenia és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben, a f?tanácsnok indítványának a 2020. március 26-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1

Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2013. július 22-i 2013/43/EU tanácsi irányelvvel (HL 2013. L 201., 4. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) rendelkezéseinek, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet az SC Terracult SRL, román jog szerint létrehozott gazdasági társaság (a továbbiakban: Terracult) és a Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Arad – Serviciul Inspec?ie Fiscal? Persoane Juridice 5 (temesvári regionális államháztartásügyi f?igazgatóság – Arad megyei államháztartási hatóság, a jogi személyek adóellen?rzéséért felel? 5. számú hivatal, Románia), valamint az ANAF Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara Serviciul de Solu?ionare a Contesta?iilor (nemzeti adóhivatal, temesvári regionális államháztartásügyi f?igazgatóság, panaszok kezelésével foglalkozó szolgálat, Románia) között, hozzáadottérték?adónak (h?a) az említett társaság javára történ? visszatérítését elutasító és e társaságot adókülönb?zet megfizetésére kötelez? adómegállapító határozat megsemmisítése iránti kérelem tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3

A héairányelv 193. cikke értelmében:

„A 194–199b. cikkben és a 202. cikkben említett esetek kivételével a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végz? adóalany köteles megfizetni.”

4

Az ezen irányelv 2013. augusztus 15-én hatályba lépett 2013/43 irányelv által bevezetett 199a. cikke a következ?képpen rendelkezett:

„(1) A tagállamok 2018. december 31-ig, legalább kétéves id?szakra el?írhatják, hogy az alábbiakban felsorolt termékek és szolgáltatások esetében a h?a megfizetéséért felel?s személy az az adóalany, akinek a részére azokat értékesítették:

[...]

i)

gabonafélék és ipari növények – ideértve az olajos magvakat és a cukorrépát – értékesítése, amelyek eredeti állapotukban végső fogyasztásra általában alkalmatlanok;

[...]

(1a) A tagállamok megállapíthatják az (1) bekezdésben meghatározott mechanizmus alkalmazási feltételeit.

(1b) Az (1) bekezdésben meghatározott mechanizmust azzal a feltétellel lehet ezen bekezdés c)–j) pontjában felsorolt bármely termék értékesítésére vagy szolgáltatás nyújtására alkalmazni, ha az (1) bekezdésben meghatározott mechanizmus hatálya alá tartozó terméket értékesít? vagy szolgáltatást nyújtó adóalany számára megfelel? és hatékony jelentéstételi kötelezettséget írnak el?.”

5

A 2013. május 31-ig alkalmazandó 2006/112 irányelv 193. cikkét?l eltér? különös intézkedés bevezetésének Románia számára történ? engedélyezésér?l szóló, 2011. június 20-i tanácsi végrehajtási határozat (HL 2011. L 163., 26. o.), továbbá a héairányelv 2013/43 irányelv által bevezetett 199a. cikkének (1) bekezdése értelmében e tagállam egyes gabonafélékre, a repcét is ideértve, fordított adózási mechanizmust alkalmazott.

A román jog

6

A 2003. december 24-i Ordonan?a Guvernului nr. 92 privind Codul de procedur? fiscal? (az adóügyi eljárásról szóló 92. sz. kormányrendelet) 7. cikkének (2) bekezdése értelmében (Monitorul Oficial al României, I. rész, 941. sz., 2003. december 29.):

„Az adóhatóság jogosult arra, hogy hivatalból megvizsgálja a tényállást, beszerezze és felhasználja az adóalany adójogi helyzetének helyes megállapításához szükséges adatokat és dokumentumokat. Elemzése keretében felderíti és figyelembe veszi az egyes ügyekben releváns összes körülményt.”

7

Ugyanezen rendelet „Panasz benyújtásának lehet?sége” cím? 205. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Panasz nyújtható be bármely adóköveteléssel és bármely adóigazgatási aktussal szemben. E panasz belső közigazgatási fellebbezésként nem akadályozza meg az adóhatósági határozat vagy annak hiánya által hátrányosan érintett személyeket abban, hogy bírósági eljárást indítsanak a jogszabályokkal összhangban.”

8

Az említett rendelet 207. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A panaszt az adóhatósági határozat közlését?l számított 30 napon belül kell benyújtani, jogvesztés terhe mellett.”

Ugyanezen rendelet „A panasz kezelése” című 213. cikkének (1) és (4) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

[...]

(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.”

10

A 2006. július 17-ii Legea nr. 343-mal (343. sz. törvény) (Monitorul Oficial al României, I. rész, 662. sz., 2006. augusztus 1.) módosított és kiegészített, 2003. december 22-ii Legea nr. 571 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571. sz. törvény (Monitorul Oficial al României, I. rész, 927. sz., 2003. december 23.)), amely a román jogba többek között a héairányelvet ültette át, a 159. cikkében előírja:

„(1) A számlában vagy számlát helyettesítő más dokumentumban megjelölt adatok az alábbi módokon helyesbíthetők:

(a)

ha a dokumentumot a vevőnek vagy a szolgáltatás igénybe vevőjének nem küldték meg, azt meg kell semmisíteni, és új dokumentumot kell kiállítani;

b)

ha a dokumentumot a vevőnek vagy a szolgáltatás igénybe vevőjének megküldték, egyrészt az eredeti dokumentum adatait, a helyes dokumentum sorszámát és dátumát, valamint az összegeket negatív előjellel, másrészt pedig a helyes adatokat és összegeket tartalmazó új dokumentumot kell kiállítani, vagy a helyes adatokat és összegeket tartalmazó új dokumentumot, és ezzel egyidejűleg olyan dokumentumot kell kiállítani, amely az összegeket negatív előjellel tartalmazza, és amelyben meg kell adni a helyesbített dokumentum sorszámát és dátumát

[...]

(3) Azok az adóalanyok, akiket/amelyeket adóellenőrzés alá vontak és akik/amelyek vonatkozásában a befizetett adó helyes meghatározását illetően hibákat tártak fel és állapítottak meg, és mivel az ilyen adóalanyok az illetékes adóhatóság által meghozott közigazgatási határozat alapján kötelesek ezeket az összegeket megfizetni, az (1) bekezdés b) pontja értelmében vett helyesbített számlát állíthatnak ki a vevők vagy a szolgáltatás igénybe vevői tekintetében. A kiállított számlákon fel kell tüntetni, hogy azokat az ellenőrzést követően állították ki, és azokat az adóbevallásban külön rovatba kell bevezetni. A vevő vagy a szolgáltatás igénybe vevője az ilyen számlákon feltüntetett adót a 145–1472 cikkben meghatározott korlátozások és feltételek mellett jogosult levonni.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

11

2013. október 10. és 14. közötti időszakban a Donauland SRL, román jog szerint létrehozott gazdasági társaság, repcét értékesített az Almos Alfons Mosel Handels GmbH (a továbbiakban: Almos), német jog szerint létrehozott gazdasági társaság részére. Álláspontja szerint a vonatkozó ügyletek Közösségen belüli termékértékesítéseknek minősültek.

12

Mivel a Donauland a rá vonatkozó adóellenőrzés során nem tudta bemutatni az azt igazoló dokumentumokat, hogy az ekként értékesített repce elhagyta Románia területét, az illetékes adóhatóság azt állapította meg, hogy a Közösségen belüli termékértékesítésekre előírt héamentesség nem alkalmazható ezen ügyletekre. E hatóság a 2014. március 4-i adómegállapító határozatban (a továbbiakban: 2014. március 4-i adómegállapító határozat) az Almos részére 2013 októberében teljesített, belföldi értékesítéseknek minősülő, az általános 24%-os héamérték hatálya alá tartozó repceértékesítések után héa jogcímén 440241 román lej (RON) (hosszávetőleg 100000 euró) összeget vetett ki a Donauland terhére. A Donauland nem vitatta ezen adómegállapító határozatot, amely következképpen jogerőssé vált.

13

2014. március 27-én a Donauland a 2014. március 4-i adómegállapító határozatnak megfelelően az érintett Közösségen belüli termékértékesítéseket átminősítette, az általános héamérték hatálya alá tartozó belföldi értékesítések kategóriájába sorolva azokat, és ennek érdekében helyesbített számlákat bocsátott ki. E számlákon feltüntették az említett Közösségen belüli termékértékesítések törlesztését és azok átminősítését. Megemlítették azok helyesbítő jellegét, és pontosították, hogy kibocsátásukra a 2014. március 4-i adómegállapító határozat alapján került sor.

14

2014. március 28-án az Almos arról tájékoztatta a Donaulandot, hogy észrevette, hogy az említett helyesbítő számlákon az Almos németországi adóazonosító száma szerepel, és ugyanezen számlák kijavítását kérte, annak érdekében, hogy azok a romániai azonosító adatait tartalmazzák. Az Almos azt is jelezte a Donaulandnak, hogy a szóban forgó repce nem hagyta el Románia területét, és hogy az érintett értékesítések a fordított héamechanizmus hatálya alá tartoznak.

15

Így 2014. március 31-én a Donauland újabb helyesbítő számlákat bocsátott ki, amelyek a szóban forgó, általános héamérték hatálya alá tartozó belföldi értékesítéseket a fordított héamechanizmus

hatálya alá tartozó értesítések kategóriájába minősítették át a vevő téves azonosítása okán, ami az Almos 2014. március 28-ai közlését követően nyert megállapítást. Mivel ezeket az új, helyesbítő számlákat figyelembe vették a 2014. márciusi héabevallásban, a Donauland a folyó időszak tekintetében fizetendő héából levonta az e számlákhoz kapcsolódó héát. Mivel negatív eljelzés hűadósszeget számítottak, a Donauland kérte a 2014. március 4-ai adómegállapító határozatban említett hűadókülönbözetnek megfelelő 440241 RON (hőzavetőleg 100000 euró) összeg hűadó visszatérítését.

16

Az illetékes adóhatóság, miután 2016. november 28. és 2017. február 10. között ellenőrizte az említett hűadó visszatérítés iránti kérelmet, 2017. február 10-ai adómegállapító határozatával (a továbbiakban: 2017. február 10-ai adómegállapító határozat) a Terracultot – amely 2016. augusztus 1-én beolvadással vásárolta meg a Donaulandot – terhelte a 2013. októberi repceértékesítésekhez kapcsolódó hűadókülönbözet címén e 440241 RON (hőzavetőleg 100000 euró) összeggel. Ezen adóhatóság többek között megállapította, hogy e repceértékesítések átminősítése és fordított hűadomechanizmus hatálya alá tartozó termékértékesítésként való besorolása jogellenesen semmissé teszi a 2014. március 4-ai adómegállapító határozat hatályát, noha az jogerőssé vált.

17

A 2017. február 10-ai adómegállapító határozattal szemben a Terracult közigazgatási panaszt nyújtott be, amelyet a Terracult 2017. július 14-én elutasított.

18

2018. február 2-án a Terracult keresetet indított a Tribunalul Arad elött (Arad megyei törvényszék, Románia) többek között a panaszát elutasító 2017. július 14-ai határozat megsemmisítése, a 2017. február 10-ai adómegállapító határozat részleges megsemmisítése és a 2014. március 4-ai adómegállapító határozat alapján kifizetett összeg visszatérítése iránt. A Terracult megállapította, hogy e visszatérítés azért volt szükséges, mert a Donauland először is egyszerően megfelelt az Almos által szolgáltatott információknak, amelyek szerint az értékesített repce elhagyja Románia területét, majd a 2014. március 4-ai adómegállapító határozatnak, amely megállapította, hogy az említett repce nem hagyta el e területet, és a belföldi értékesítések címén hűadókülönbözet megfizetését írta elő, végül pedig a fordított hűadomechanizmus alkalmazásával járó tényállásnak. A Terracult arra hivatkozott, hogy az e szabályozásra vonatkozó szabályok és a hűadosemlegesség elve megköveteli, hogy engedélyezzék a szóban forgó számlák 2014. március 31-ai, a tények helytállóságának függvényében történő kijavítását és a jogalap nélkül megfizetett hűadókülönbözet visszatérítését.

19

2018. május 18-án e bíróság elutasította a Terracult keresetét azzal az indokkal, hogy a Donauland nem nyújtotta be azt a közigazgatási panaszt, amely lehetővé tette volna számára a 2014. március 4-ai adómegállapító határozatban szereplő adózási helyzet módosítását. A Terracult 2018. június 29-én megtámadta ezt az ítéletet a Curtea de Apel Timișoara (temesvári ítélőtábla, Románia) előtt.

20

Mivel kétségei támadtak a releváns nemzeti szabályozásnak és annak a nemzeti hatóságok általi alkalmazásának az uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően, a Curtea de Apel Timișoara

(temesvári ítéltábla) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Az alapeljárásban szerepl?öz hasonló körülmények között ellentétes?e a héairányelvvel, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével az olyan közigazgatási gyakorlat és/vagy a nemzeti szabályozás rendelkezéseinek olyan értelmezése, amely megakadályozza bizonyos számlák helyesbítését, következésképpen pedig a helyesbített számláknak a helyesbítés elvégzésének id?szakára vonatkozó héabevallásban történ? feltüntetését olyan ügyletek esetében, amelyek teljesítésének id?szakára vonatkozóan az adóhatóságok adóellen?rzést végeztek, és amely ellen?rzést követ?en az adóhatóságok joger?ssé vált adómegállapítási határozatot hoztak, ha az adómegállapítási határozat meghozatalát követ?en olyan kiegészít? adatokat és információkat derítenek fel, amelyek eltér? adózási szabályozás alkalmazását vonnák maguk után?”

Az elzetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?

21

Kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv rendelkezéseit, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvét úgy kell?e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy közigazgatási gyakorlat, amely nem teszi lehetővé az olyan ügyleteket lebonyolító adóalany számára, amelyek kés?bb a fordított héamechanizmus hatálya alá tartozónak bizonyultak, hogy helyesbítse az ezen ügyletekre vonatkozó számlákat, és hogy arra egy korábbi adóbevallás helyesbítése útján vagy egy új adóbevallás benyújtásával az ezen adóalany által jogalap nélkül felszámított és megfizetett héa visszatérítése érdekében hivatkozzon, mivel az említett ügyletek teljesítésének id?szaka már adóellen?rzés tárgyát képezte, amelynek eredményeként az illetékes adóhatóság adómegállapító határozatot bocsátott ki, amelyet az említett adóalany nem vitatott, és így az joger?ssé vált.

22

A jelen ügyben írásbeli észrevételeket benyújtó érdekelték között nem vitatott, hogy minden, 2013 októberében Romániában valamely román adóazonosító számmal rendelkező adóalany által egy másik, szintén román adóazonosító számmal rendelkező adóalany részére teljesített repceértékesítés a fordított héamechanizmus hatálya alá tartozik. Márpedig ezen adózás alkalmazása esetén semmiféle héafizetésre nem kerül sor a termék értékesít?je és a termékértékesítés adóalany címzettje között, mivel a teljesített ügyletek után ez utóbbi kötelezett az elzetes felszámított héa megfizetésére (lásd ebben az értelemben: 2017. április 26?iFarkas ítélet, C?564/15, EU:C:2017:302, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23

Mivel a héát a héairányelv 193., 199. és 199a. cikkének megfelelően nem kell megfizetnie az ilyen eladónak, nem tekinthet? a héa megfizetésére kötelezett személynek, és az a körülmény, hogy ezen eladó megfizette a héát azon téves feltevés alapján, hogy az érintett értékesítés nem tartozott a fordított héamechanizmus hatálya alá, nem teszi lehetővé az e szabálytól való eltérést (lásd ebben az értelemben: 2015. április 23?iGST – Sarviz Germania ítélet, C?111/14, EU:C:2015:267, 28. és 29. pont), így az e tévesen felszámított és megfizetett héát f?szabály szerint vissza kell téríteni az említett eladónak.

24

A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis az uniós jogszabályok megsértésével

valamely tagállam által beszedett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós jogi rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti. Az érintett tagállam tehát f?szabály szerint köteles az uniós jog megsértésével beszedett adók visszatérítésére. A jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése iránti kérelem a tartozatlan fizetés megtérítésére vonatkozó igény körébe tartozik, amelynek célja az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adó uniós joggal való összeegyeztethetlensége következményeinek orvoslása, semlegesítve a gazdasági terhet, amellyel ezen adó jogtalanul sújtotta azt a gazdasági szereplőt, aki azt végül valóban viselte (2017. június 14-i Compass Contract Services ítélet, C?38/16, EU:C:2017:454, 29. és 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héa semlegesség elve a közös héarendszer alapvet? elve, arra irányul, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenységeinek keretében a héa terhe alól. Így e rendszer az összes gazdasági tevékenység adóterhét illet?en biztosítja a semlegességet – bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye –, feltéve hogy az említett tevékenységek f?szabály szerint maguk is héakötelesek (lásd ebben az értelemben: 2014. március 13-i Malburg ítélet, C?204/13, EU:C:2014:147, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26

A tévesen felszámított héa visszatérítése kapcsán a Bíróság már megállapította, hogy a héairányelv nem ír el? semmilyen rendelkezést a jogtalanul felszámított héának a számlakibocsátó általi helyesbítését illet?en, és hogy ilyen körülmények között f?szabály szerint a tagállamokra hárul az a feladat, hogy meghatározzák azokat a feltételeket, amelyek mellett a jogtalanul felszámított héa helyesbíthet? (2013. április 11-i Rusedespred ítélet, C?138/12, EU:C:2013:233, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)

27

A héa semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok feladata, hogy a bels? jogrendjükben el?írják, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthet?, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszem?en járt el (2013. április 11-i Rusedespred ítélet, C?138/12, EU:C:2013:233, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)

28

Mindazonáltal, ha a számla kiállítója kell? id?ben és teljes mértékben elhárította az adóbevételez?kiesés veszélyét, a héa semlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul felszámított adót anélkül lehessen helyesbíteni, hogy a tagállamok az ilyen helyesbítést a szóban forgó számla kiállítójának jóhiszem?ségét?l tehessék függ?vé. Ez a helyesbítés továbbá nem függhet az adóhatóság diszkrecionális jogkörét?l sem (2013. április 11-i Rusedespred ítélet, C?138/12, EU:C:2013:233, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)

29

A fordított héamechanizmus hatálya alá tartozó termékértékesítés esetén megsz?nik az adóbevételez?kiesésnek a visszatérítéshez való jog gyakorlásához kapcsolódó kockázata. Amennyiben ugyanis az adóalany, akinek részére az érintett termékeket értékesítették, kötelezett az el?zetesen felszámított héa megfizetésére, egyúttal f?szabályként levonhatja ugyanezt az adót oly módon, hogy semmiféle fizetési kötelezettsége nem keletkezik az adóhatóság felé (lásd ebben az értelemben: 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítélet, C?691/17, EU:C:2019:327, 30. pont,

valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30

Következésképpen az adóbevételek kiesés veszélyének hiányában az, hogy megtagadják az eladótól a jogalap nélkül megfizetett hÉa visszatérítését, mivel azt azon körülmény ellenére számlázták ki, hogy a hÉa általános rendszerére vonatkozó szabályok helyett a fordított hÉamechanizmusra vonatkozó szabályokat kellett volna alkalmazni az ezen eladó által a hÉaköteles gazdasági tevékenységei keretében végzett értékesítésre, azt jelentené, hogy a hÉasemlegesség elvének megsértésével adót kellene viselnie.

31

Ezenkívül az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szabályozás vagy közigazgatási gyakorlat a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével is ellentétes.

32

A tényleges érvényesülés elvét illetően, amelyre elírja, hogy a nemzeti eljárásjogi rendelkezések nem lehetnek olyanok, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé tegyék az uniós jog által a magánszemélyeknek biztosított jogok gyakorlását, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a hÉa visszatérítése iránti kérelem bármely időbeli korlátozás nélküli benyújtásának lehetősége ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható. A Bíróság a jogbiztonság érdekében már elismerte az észszerű mértékben meghatározott jogvesztő jellegű jogorvoslati határidők uniós joggal való összeegyeztethetőségét, amely egyaránt védi az érintett adóalanyt és az érintett közigazgatási szervet. Ugyanis az ilyen határidők nem olyan jellegűek, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehézé tennék az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, még akkor sem, ha ezen időszakok eltelte – per definitionem – az érvényesített igény teljes vagy részleges elutasítását eredményezi (lásd ebben az értelemben: 2019. február 14-én Nestrade ítélet, C-562/17, EU:C:2019:115, 41. és 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33

Az elzeter döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben az adóhatóság és az elsőfokú határozatot hozó bíróság megtagadta az eladótól azt a jogot, hogy a tévesen felszámított és megfizetett hÉa visszatérítését öt éven belül elíró nemzeti adójogi rendelkezésekhez folyamodjon az általa azzal az indokkal kiállított számlák helyesbítése útján, hogy ezen eladónak az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás értelmében e visszatérítés céljából csak az első adómegállapító határozat, annak jogerőssé válását megelőző megtámadására vonatkozó lehetőséget kellett volna igénybe vennie.

34

Mindazonáltal, amint azt a főtanácsnok az indítványának 47. pontjában hangsúlyozta, jóllehet a nemzeti szabályozás elírja, hogy az adóalanynak az adómegállapító határozat közlésétől számított 30 napos határidő áll rendelkezésére a panasz benyújtására, ezen adóalany az ilyen panasz benyújtására csak nagyon rövid határidővel rendelkezhet, vagy az akár el is évülhet, ha azokra a körülményekre, amelyek alapján ezen adómegállapító határozat megtámadására lehetőség van, az említett adómegállapító határozat kibocsátását követően derül fény, így a hÉalevonási jog adóalany által történő gyakorlása a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik. A jelen esetben a Bíróság rendelkezésére álló információk szerint a Terracult

jogel?djének csak néhány nap állt rendelkezésre arra, hogy az els? adómegállapító határozatot az el?tte indított panasz eljárás útján érdemben vitassa.

35

E körülmények között a tényleges érvényesülés elvével ellentétes az ilyen szabályozás és közigazgatási gyakorlat, amennyiben megfoszthatja az adóalanyt attól a lehet?ségt?l, hogy kijavítsa az ezen ügyletek némelyikére vonatkozó számlákat, és azokra az adóalany által jogalap nélkül felszámított és megfizetett héa visszatérítése érdekében hivatkozzon, miközben az említett szabályozásban el?írt ötéves jogveszt? határid? még nem telt el (lásd analógia útján: 2018. április 26?iZabrus Siret ítélet, C?81/17, EU:C:2018:283, 40. pont).

36

Ami a kérdést el?terjeszt? bíróságnak az arányosság elvére vonatkozó kérdéseit illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti jogalkotónak lehet?sége van arra, hogy olyan szankciókat kapcsoljon az adóalanyokkal szemben el?írt alaki kötelezettségekhez, amelyek alkalmasak arra, hogy ez utóbbiakat a héarendszer megfelel? m?ködésének a biztosítása érdekében az említett kötelezettségek tiszteletben tartására ösztönözze, és hogy így pénzügyi jelleg? közigazgatási szankció alkalmazható olyan adóalannal szemben, akinek a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése iránti kérelme saját hanyagságából ered (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26?iZabrus Siret ítélet, C?81/17, EU:C:2018:283, 48. és 49. pont).

37

Meg kell állapítani, hogy még ha feltételezzük is, hogy bizonyításra kerül az adóalany hanyagsága, aminek megállapítása a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, az érintett tagállamnak olyan eszközöket kell igénybe vennie, amelyek lehet?vé teszik a nemzeti szabályozásban el?írt ilyen cél elérését, ugyanakkor a legkevesébb sértik az uniós jogszabályok elveit, mint például a héasemlegesség elvét. Ennélfogva, figyelemmel ezen elvnek a közös héarendszerben betöltött jelent?ségére, a tévesen felszámított és jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítéséhez való jog teljes megtagadásában álló szankció aránytalannak t?nik (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26?iZabrus Siret ítélet, C?81/17, EU:C:2018:283, 50. és 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38

Hozzá kell tenni továbbá, hogy – amint azt a román kormány hangsúlyozta – a héa visszatérítéséhez való jog által biztosított el?nyt meg kell tagadni, ha e jogra csalárd módon vagy visszaélés szer?en hivatkoznak. Az esetleges csalás és más visszaélések elleni küzdelem ugyanis olyan célkit?zés, amelyet a héairányelv elismer és támogat, és a jogalanyok nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélés szer?en az uniós jogi normákra (lásd ebben az értelemben: 2019. október 3?iAltic ítélet, C?329/18, EU:C:2019:831, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A jelen ügyben azonban a kérdést el?terjeszt? bíróság az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmében egyáltalán nem tesz említést csalásról vagy visszaélésről.

39

A fenti megfontolások összességére tekintettel az el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv rendelkezéseit, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy közigazgatási gyakorlat, amely nem teszi lehet?vé az olyan ügyleteket lebonyolító adóalany számára, amelyek kés?bb a fordított héamechanizmus hatálya alá tartozónak bizonyultak, hogy

helyesbítse az ezen ügyletekre vonatkozó számlákat, és hogy arra egy korábbi adóbevallás helyesbítése útján vagy új adóbevallás benyújtásával, az ezen adóalany által jogalap nélkül felszámított és megfizetett hÉa visszatérítése érdekében hivatkozzon, mivel az idŐszak, amely során az említett ügyleteket teljesítették, már adóellenŐrzés tárgyát képezte, amelynek eredményeként az illetékes adóhatóság adómegállapító határozatot bocsátott ki, amelyet az említett adóalany nem vitatott, és így az jogerŐssé vált.

A költségekrŐl

40

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 (ötödik tanács) a következŐképpen határozott:

A 2013. július 22-Ői 2013/43/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerŐl szóló, 2006. november 28-Ői 2006/112/EK tanácsi irányelv rendelkezéseit, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy közigazgatási gyakorlat, amely nem teszi lehetővé az olyan ügyleteket lebonyolító adóalany számára, amelyek később a hozzáadottérték-adó (hÉa) fordított mechanizmusának a hatálya alá tartozónak bizonyultak, hogy helyesbítse az ezen ügyletekre vonatkozó számlákat, és hogy arra egy korábbi adóbevallás helyesbítése útján vagy új adóbevallás benyújtásával, az ezen adóalany által jogalap nélkül felszámított és megfizetett hÉa visszatérítése érdekében hivatkozzon, mivel az idŐszak, amely során az említett ügyleteket teljesítették, már adóellenŐrzés tárgyát képezte, amelynek eredményeként az illetékes adóhatóság adómegállapító határozatot bocsátott ki, amelyet az említett adóalany nem vitatott, és így az jogerŐssé vált.

Aláírások

(*1) Az eljárás nyelve: román.