

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2021. november 18.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Az adójogszabályok harmonizálása – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A héalevonási jog – Valamely adóalany a héanyilvántartásból való törlése – A levonási jog megtagadása – Alaki feltételek”

A C-358/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Judecătoria Oradea (nagyváradi helyi bíróság, Románia) a Bírósághoz 2020. július 30-án érkezett, 2020. július 9-i határozatával terjesztett el

a **Promexor Trade SRL**

és

a **Directia Generală a Finantelor Publice Cluj – Administratia Județeană a Finantelor Publice Bihor**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: F. Biltgen bíró, a nyolcadik tanács elnökeként eljárva (előadó), L. S. Rossi és N. Wahl bírák,

előtanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Promexor Trade SRL képviselőjében R. Chiriș avocat,
- a román kormány képviselőjében E. Gane, A. Rotăreanu és A. Wellman, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében A. Armenia és L. Lozano Palacios, 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 irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 1., 167–169., 176–180. cikkének, 214. cikke (1) bekezdésének, valamint 250., 272. és 273. cikkének, illetve az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés, a lojális együttmködés, a jogbiztonság, a bizalomvédelem és az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Promexor Trade SRL (a továbbiakban: Promexor) és a Directia Generala a Finantelor Publice Cluj – Administratia Judetean a Finantelor Publice Bihor (Kolozs megyei költségvetési fgazgatóság – Bihar megyei költségvetési hivatal, Románia; a továbbiakban: adóhatóság) között a Promexor – amelyet a héanyilvántartásból való törlése miatt megtagadták az elztesen megfizetett hozzáadottértékadó (héa) levonásához való jogot – azon kötelezettsége tárgyában folyamatban lév jogvita keretében terjesztették el, hogy az adóköteles ügyletei után fizesse meg a héát.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 167. cikke a következket mondja ki:

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

4 Ezen irányelv 168. cikke a következképpen 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 következ összegeket:

- a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA?
- b) a 18. cikk a) pontja és 27. cikk értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő HÉA?
- c) a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉA?
- d) a 21. és 22. cikkel összhangban Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő HÉA?
- e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉA?

5 Az említett irányelv 178. cikke a következket írja el:

„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;
- b) a 168. cikk b) pontjában említett, termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak

min?sül? tevékenységhez kapcsolódó adólevonáshoz az egyes tagállamok által el?írt alaki követelményeknek kell megfelelnie;

c) a 168. cikk c) pontjában említett, a Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódó adólevonáshoz minden olyan adatot szerepeltetnie kell a 250. cikkben el?írt h?a?bevallásban, amely a Közösségen belüli beszerzéseket terhel? h?a összegének megállapításához szükséges, és rendelkeznie kell a XI. cím 3. fejezete 3–5. szakaszának megfelel?en kiállított számlával;

d) a 168. cikk d) pontjában említett, a Közösségen belüli termékbeszerzésnek min?sül? ügyletekhez kapcsolódó adólevonáshoz az egyes tagállamok által el?írt alaki követelményeknek kell megfelelnie;

e) a 168. cikk e) pontjában említett, a termékimporthoz kapcsolódó adólevonáshoz olyan import okmánnyal kell rendelkeznie, amely ?t megrendel?ként vagy import?rként tünteti fel, és amelyen szerepel a fizetend? H?A összege, vagy azok az adatok, amely alapján ezt az összeget ki lehet számítani;

f) amennyiben a 194–197. cikk és a 199. cikk értelmében termék beszerz?jeként vagy szolgáltatás igénybevev?jeként adófizetésre kötelezett, az egyes tagállamok által el?írt alaki követelményeknek kell megfelelnie.”

6 A h?airányelv 179. cikkének els? bekezdése értelmében:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási id?szakban fizetend? összes adó összegéb?l levonja azt a H?A?összeget, amelyre nézve ugyanazon id?szak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.”

7 Ezen irányelv 180. cikke a következ?ket írja el?:

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

8 Az említett irányelv 213. cikke (1) bekezdésének els? albekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„Minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését.”

9 Ugyanezen irányelv 214. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Valamennyi tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a következ? 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?A?t a 194–197. és a 199. cikknek megfelel?en kizárólag az fizeti, akinek a részére a terméket értékesítették, illetve a szolgáltatást nyújtották;

b) minden adóalany, illetve nem adóalany jogi személy, aki a 2. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében a H?A hatálya alá tartozó, Közösségen belüli termékbeszerzést végez, vagy aki élt a 3. cikk (3) bekezdésében meghatározott választási lehet?séggel, és a Közösségen belüli beszerzéseit a H?A hatálya alá vonta;

- c) minden adóalany, aki az érintett tagállam területén Közösségen belüli termékbeszerzést végez a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az érintett területen kívül végzett tevékenységekhez kapcsolódó ügyletei számára;
- d) minden adóalany, aki az érintett tagállam területén olyan szolgáltatásban részesül, amely után a HÉA megfizetésére a 196. cikk alapján kötelezett;
- e) minden adóalany, aki az érintett tagállam területén letelepedett, és egy másik tagállam területén olyan szolgáltatást nyújt, amely után a HÉA megfizetésére kizárólag a szolgáltatás igénybe vevője kötelezett a 196. cikk alapján.”

10 A héairányelv 250. cikkének (1) bekezdése a következőket írja el?:

„Minden adóalany, aki 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.”

11 Ezen irányelv 273. cikke szerint:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA 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 kereskedelemmel a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben [helyesen: bekezdésben] említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A román jog

A régi adótörvénykönyv

12 A 2003. december 22-ii Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscalnak (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2003. december 23-ii 927. sz.; a továbbiakban: régi adótörvénykönyv) módosított változata 153. cikkének (9) és (91) bekezdése a következőket írta el?:

„(9) A hatáskörrel rendelkező adóhatóságok a héaalanyt a jelen cikknek megfelelően törlik a héanyilvántartásból:

[...]

- e) amennyiben a naptári félév egymást követő hat hónapjára vonatkozóan – azon személyek esetében, akiknek az adózási időszak naptári hónap – és a naptári félév egymást követő két adózási időszakra vonatkozóan – azon adóalanyok esetében, akiknek az adózási időszak naptári negyedév – benyújtott héabevallásokban nem szerepelnek az ezen bevallási időszakok során teljesített termékbeszerzések vagy igénybe vett szolgáltatások, illetve teljesített termékértékesítések vagy nyújtott szolgáltatások, mégpedig a folyó naptári félévet követő második hónap első napjától kezdődően. A 2012 júliusára vonatkozó bevallástól kezdődően – azon adóalanyok esetében, akiknek az adózási időszak naptári hónap – vagy a 2012. év harmadik negyedévére vonatkozó bevallástól kezdődően – azon adóalanyok esetében, akiknek az adózási

időszaka naptári negyedév – a hatáskörrel rendelkező adóhatóságok törölnek valamely személyt héányilvántartásból, ha a hat egymást követő hónapra – azon adóalanyok esetében, akiknek az adózási időszaka naptári hónap – és a két egymást követő naptári negyedévre – azon adóalanyok esetében, akiknek az adózási időszaka naptári negyedév – vonatkozóan benyújtott héabevallásokban nem szerepelnek az e bevallási időszakok során teljesített termékbeszerzések vagy igénybe vett szolgáltatások, illetve teljesített termékértékesítések vagy nyújtott szolgáltatások, mégpedig az első esetben azon hónap első napjától kezdődően, amelynek során a hatodik bevallás benyújtásának a határideje lejárt, a második esetben pedig azon hónap első napjától kezdődően, amelynek során a második bevallás benyújtásának a határideje lejárt;

[...]

(91) „A héányilvántartásból való törlésre irányuló eljárást a hatályos eljárási szabályok állapítják meg. A héányilvántartásból a (9) bekezdés a)–e) és h) pontja alapján történő törlést követően a hatáskörrel rendelkező adóhatóságok a héaadóalanyokat a (71) bekezdés alapján a következőképpen veszik nyilvántartásba:

[...]

d) az adóalany kérésére a (9) bekezdés e) pontjában említett helyzetben olyan, eskü alatt tett nyilatkozat alapján, amelyből kitűnik, hogy gazdasági tevékenységet fog folytatni. Az adóalany héányilvántartásba vételének időpontja a héányilvántartásba vételről szóló határozat közlésének az időpontja.

Az e bekezdésben említett helyzetben lévő adóalanyok a héányilvántartásba vétel időpontjáig nem alkalmazhatják a kisvállalkozások esetében a 152. cikkben előírt, mentességi határértékre vonatkozó rendelkezéseket, és kötelesek a 11. cikk (11) és (13) bekezdésének rendelkezéseit alkalmazni.”

13 A régi adótvénnykönyv 11. cikkének (13) bekezdése a következőképpen rendelkezett:

„A Romániában letelepedett azon adóalanyok, akiket a héányilvántartásból a 153. cikk (9) bekezdésének b)–e) és h) pontja alapján töröltek, a kérdéses időszakban a megvalósított beszerzések után nem részesülnek hozzáadottértékadólevonási jogban, azonban a VI. cím rendelkezései értelmében kötelesek az ezen időszak során megvalósított adóköteles ügyletek után felszámított héát megfizetni. Az azon időszak alatt beszerzett termékek és/vagy igénybe vett szolgáltatások esetében, amelyben az érintett nem rendelkezik érvényes héaazonosító számmal, és amely termékeket és szolgáltatásokat a héányilvántartásba vétel időpontját követően megvalósítandó ügyletek céljára szánnak, és a VI. cím alapján adólevonási jogot keletkeztetnek, a héányilvántartásba vételt követően az adóalany által benyújtott, a 1562. cikkben előírt első vagy adott esetben egy későbbi adóbevallásban történő feltüntetésen keresztül az adóalany javára kiigazítják a következőkre vonatkozó adót:

a) a nyilvántartásba vétel időpontjában raktározott termékek és igénybe nem vett szolgáltatások, amelyeket leltár alapján állapítanak meg;

b) állóeszközök, beleértve azon tárgyi eszközöket, amelyek esetében a levonás kiigazításának időszaka nem járt le, valamint a folyamatban lévő beruházások, amelyeket leltár alapján állapítanak meg, és amelyek a nyilvántartásba vétel időpontjában az érintett személy tulajdonában vannak. A tárgyi eszközöktől eltérő állóeszközök esetében a nyilvántartásba vétel időpontjában még le nem írt értékek utáni adót kiigazítják. A 149. cikk alkalmazandó a tárgyi eszközökre.”

14 A régi adótörvénykönyv 145. cikke a következőket írta el?:

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

(2) Valamennyi adóalany jogosult a beszerzéseket terhelő adó levonására, ha ez utóbbiakat a következő tevékenységek céljára használják fel:

a) adóköteles tevékenységek;

b) az olyan gazdasági tevékenységekből származó ügyletek, amelyek esetében úgy kell tekinteni, hogy a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás helye külföldön van, ha az adó levonható lenne abban az esetben, ha ezeket az ügyleteket Romániában valósították volna meg;

c) a 143., 144. és 1441. cikkel összhangban adómentes ügyletek;

d) az 141. cikk (2) bekezdése a) pontjának 1–5. alpontja és b) pontja szerinti adómentes ügyletek, ha a vevő vagy a szolgáltatás igénybe vevője a Közösségen kívül telepedett le, vagy ha ezen ügyletek közvetlenül a Közösségen kívülre történő exportra szánt termékekhez kapcsolódnak, valamint a más nevében és javára eljáró közvetítők által végzett ügyletek tekintetében, amennyiben azok részt vesznek az ilyen ügyletek lebonyolításában;

e) a 128. cikk (7) bekezdésében és a 129. cikk (7) bekezdésében említett ügyletek, amennyiben az adó alkalmazandó az említett átruházásra.

[...]

(4) A végrehajtási szabályokban meghatározott feltételek mellett az adólevonási jog gyakorolható azon beszerzések után, amelyeket az adóalany az 153. cikknek megfelelően a hálalanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően teljesített.”

Az új adótörvénykönyv

15 A 2015. szeptember 8-ai Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (a adótörvénykönyvről szóló 227/2015. sz. törvény; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2015. szeptember 10-ai 688. sz.; a továbbiakban: az új adótörvénykönyv) 11. cikkének (8) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A Romániában letelepedett azon adóalanyok, akiket a hálanyilvántartásból a 316. cikk (11) bekezdésének c)–e) és h) pontja alapján töröltek, a kérdéses időszakban a megvalósított beszerzések után nem részesülnek hálalevonási jogban, azonban a VII. cím rendelkezései értelmében kötelesek az ezen időszak során megvalósított adóköteles ügyletek után felszámított hálát megfizetni. A 316. cikk (12) bekezdése szerinti hálanyilvántartásba vétel esetében az adóalany az azon időszak alatt beszerzett termékek és/vagy igénybe vett szolgáltatások tekintetében, amelyben nem rendelkezik hálazonosító számmal, a levonási jogát annak a hálanyilvántartásba vételt követően benyújtott, a 323. cikkben előírt első, vagy adott esetben egy későbbi hálabevallásban való feltüntetésén keresztül gyakorolja akkor is, ha a számla nem tartalmazza az adóalany hálazonosító számát. A 316. cikk (12) bekezdése szerinti hálanyilvántartásba vételt követően az adóalany az azon időszak alatt értékesített termékek és/vagy nyújtott szolgáltatások tekintetében, amelyben nem rendelkezik hálazonosító számmal, olyan számlákat állít ki, amelyeken külön tüntetik fel az ezen időszakban felszámított azon [hálát], amely nem szerepel a 323. cikknek megfelelően benyújtott hálabevallásban.”

16 Az új adótörvénykönyv 316. cikkének (12) és (14) bekezdése szerint:

„(12) A héanyilvántartásból való törlésre irányuló eljárást a hatályos eljárási szabályok állapítják meg. A héanyilvántartásból a (11) bekezdés a) e) és h) pontja alapján történő törlést követően a hatáskörrel rendelkező adóhatóságok a héaadóalanyt kérésére a következőképpen veszik nyilvántartásba:

[...]

d) a (11) bekezdés e) pontjában említett helyzetben olyan, eskü alatt tett nyilatkozat alapján, amelyből kitűnik, hogy gazdasági tevékenységet fog folytatni. Az adóalany héanyilvántartásba vételének időpontja a héanyilvántartásba vételről szóló határozat közlésének az időpontja;

[...]

(14) A (12) bekezdésben említett helyzetben lévő adóalanyok a héanyilvántartásba vétel időpontjáig nem alkalmazhatják a kisvállalkozások esetében a 310. cikkben előírt, mentességi határértékre vonatkozó rendelkezéseket, és kötelesek a 11. cikk (6) és (8) bekezdésének rendelkezéseit alkalmazni.”

17 Az új adótörvénykönyv 297. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

[...]

(4) Valamennyi adóalany jogosult a beszerzéseket terhelő héa levonására, ha ez utóbbiakat a következő tevékenységek céljára használják fel:

a) adóköteles tevékenységek;

b) az olyan gazdasági tevékenységekből származó ügyletek, amelyek esetében úgy kell tekinteni, hogy a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás helye külföldön van, ha az adó levonható lenne abban az esetben, ha ezeket az ügyleteket Romániában valósították volna meg;

c) a 294., 295. és 296. cikkel összhangban adómentes ügyletek;

d) az 292. cikk (2) bekezdése a) pontjának 1–5. alpontja és b) pontja szerinti adómentes ügyletek, ha a vevő vagy a szolgáltatás igénybe vevője az Európai Unión kívül telepedett le, vagy ha ezen ügyletek közvetlenül az Európai Unión kívülre történő exportra szánt termékekhez kapcsolódnak, valamint a más nevében és javára eljáró közvetítők által végzett ügyletek tekintetében, amennyiben azok részt vesznek az ilyen ügyletek lebonyolításában;

[...]

(6) A végrehajtási szabályokban meghatározott feltételek mellett az adólevonási jog gyakorolható azon beszerzések után, amelyeket az adóalany az 316. cikknek megfelelően a héaalanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően teljesített.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

18 A Promexort a 2014. április 30-i határozattal azzal az indokkal törölték hivatalból a héanyilvántartásból, hogy a hat egymást követő hónapra benyújtott héabevallásaiban nem

szerepeltek héaköteles ügyletek. A Promexor azonban érvényes azonosítószám nélkül 2014 májusától továbbra is héát nem tartalmazó számlákat állított ki.

19 2019 áprilisában az adóhatóság adóellenőrzésről szóló értesítést küldött a Promexornak, amely a 2014. április 1-jétől 2017. december 31-ig tartó időszakra vonatkozott. Annak érdekében, hogy elkerülje az adóbevallások elírt határidőn belüli benyújtásának elmulasztása miatti bírság megfizetését, a Promexor utólagosan benyújtotta az azon adóalanyok által fizetendő héára vonatkozó bevallásokat, akiknek a héaazonosító számát a régi adótörvénykönyv 153. cikkének (10) bekezdése alapján törölték.

20 E bevallások alapján és további ellenőrzések mellőzésével az adóhatóság 2019. április 19-én végrehajtható okiratot bocsátott ki, amely alapján ugyanezen a napon héafizetési meghagyás kibocsátása révén végrehajtási eljárást indított a Promexorral szemben.

21 A 2019. június 11-én végzett adóellenőrzést követően az adóhatóság az érintett időszak vonatkozásában megállapította, hogy a Promexor ténylegesen benyújtotta a héabevallásokat. 2019. július 31-én, azaz az adóellenőrzési jelentés elfogadását követően azonban az adólevonási jog elévülési idején belül a Promexor korrekciós bevallásokat nyújtott be, amelyekben nulla héaösszeget tüntetett fel.

22 2019. május 28-i beadványával a Promexor keresetet indított a Judecătoria Oradeánál (nagyváradi helyi bíróság, Románia) többek között a végrehajtható okirat és a 2019. április 19-i fizetési meghagyás megsemmisítése iránt.

23 Keresete alátámasztása érdekében a Promexor azzal érvel, hogy a héanyilvántartásból való törléssel járó következmények orvoslására irányuló eljárások – vagyis az adóalany azon lehetősége, hogy az újbóli héanyilvántartásba vételt követően visszamenőlegesen héalevonást eszközölhessen azon időszak egésze tekintetében, amelynek során nem rendelkezett héaazonosító számmal – ellenére ezen eljárások gyakorlatilag továbbra is hozzáférhetetlenek. Ilyen körülmények között semmiféle megoldás nem áll azon adóalany rendelkezésére, akit töröltek a héanyilvántartásból, és akit alaki okokból nem lehet újból héanyilvántartásba venni. Ezenkívül a Promexor azzal érvelt, hogy ellentétes lenne a Bíróság ítélkezési gyakorlatában kialakított elvekkel az, hogy a beszedett héa megfizetésére irányuló kötelezettséget határozatlan ideig fenntartják azon jogi személlyel szemben, akit a héanyilvántartásból töröltek.

24 Az adóhatóság viszont azt állította, hogy a végrehajtási eljárás megalapozott és szabályos. A héanyilvántartásból törölt adóalany által fizetendő héára vonatkozó bevallások, mint például a Promexor által benyújtott adóbevallások, ugyanis a hatályos szabályozás alapján eskü alatt tett bevallásoknak minősülnek. A korrekciós bevallásokat illetően az adóhatóság megjegyezte, hogy azokat az adóellenőrzési jelentés elfogadását követően nyújtották be, így a törvény szerint már semmiféle korrekcióra nem kerülhetett sor.

25 A kérdést elterjesztő bíróság először is megállapítja, hogy a nemzeti szabályozás értelmében az az adóalany, akit töröltek a héanyilvántartásból, nem jogosult a teljesített beszerzésekhez kapcsolódó héa levonására, azonban továbbra is köteles a beszedett héát megfizetni. Ezt követően megjegyzi, hogy a hatályos nemzeti szabályozás semmilyen időbeli korlátot nem állapít meg az ilyen adóalanyt terhelő héa beszédésére vonatkozó kötelezettség tekintetében. Végül hozzáteszi, hogy kétségtelen, hogy a héalevonási jogot az újbóli héanyilvántartásba vételt követően visszamenőleges hatállyal is lehet gyakorolni. A jelen ügyben azonban a Promexornak alaki követelmény teljesítésének hiányában nincs ilyen lehetősége, mivel az ügyvezetője egy fizetéseképtelenségi eljárás alá vont társaság tagja is.

26 E körülmények között a Judecătoria Oradea (nagyváradi helyi bíróság) úgy határozott, hogy

az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétesek-e a [héairányelv] rendelkezéseivel és az adósemlegesség elvével az olyan nemzeti szabályok, amelyekkel a tagállam határozatlan időre arra kötelez valamely állampolgárt, hogy szedje be és fizesse be a héát az államnak, ugyanakkor ezzel összefüggésben nem biztosítja számára a héa levonásához való jogot, mivel hivatalból törölték a héaazonosítóját, ami miatt, hogy hat egymást követő hónapra/két egymást követő naptári negyedévre vonatkozóan benyújtott héabevallásaiban nem tüntetett fel héaköteles ügyleteket?

2) Az alapjogvita tényállására tekintettel összeegyeztethető-e a jogbiztonság, a bizalomvédelem, az arányosság és a lojális együttműködés [héairányelvből] eredő [elvével] az olyan nemzeti szabály vagy az adóhatóság olyan gyakorlata, amelynek értelmében – noha a tagállam rendszerint lehetővé teszi, hogy a héaazonosítószám hivatalból történő törlését követően a jogi személyt kérelemre újból héanyilvántartásba vegyék – egyes konkrét körülmények fennállása esetén az adóalany pusztán formális okokból nem kérheti az újbóli héanyilvántartásba vételét, miközben határozatlan ideig köteles a héát beszedni és befizetni az államnak, ugyanakkor ezzel összefüggésben nem illeti meg a héa levonásához való jog?

3) Az alapjogvita tényállására tekintettel úgy kell-e értelmezni a jogbiztonság, a bizalomvédelem, az arányosság és a lojális együttműködés [héairányelvből] eredő [elvét], hogy azok értelmében tilos az adóalanyt a héa levonásához való jog megtagadása mellett határozatlan időre arra kötelezni, hogy beszedje és befizesse a héát, amennyiben az adott ügyben az adóhatóság nem ellenőrizi a héa levonásához való jog gyakorlása érdemi feltételeinek [betartását] és az adóalany nem követett el csalást?”

Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

27 A román kormány vitatja a jogi és ténybeli háttérnek a kérdést előterjesztő bíróság általi leírását, és azt állítja, hogy ha a Promexor új héaazonosító szám megszerzése iránti kérelmet nyújtott volna be, az adóhatóságtól kapott volna ilyen számot. Következésképpen a román kormány úgy véli, hogy az elzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket elfogadhatatlannak kell nyilvánítani.

28 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Bíróság és a nemzeti bíróságok között az EUMSZ 267. cikk alapján létrehozott együttműködés keretében kizárólag az alapügyben eljáró és a meghozandó bírósági határozatért felelős nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy sajátosságaira tekintettel megítélje mind az elzetes döntéshozatalra utaló határozat szükségességét az ügydöntő határozat meghozatala szempontjából, mind a Bíróság elé terjesztett kérdések relevanciáját. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság főszabály szerint köteles határozatot hozni (2020. június 4-i Kancelaria Medius ítélet, C-495/19, EU:C:2020:431, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Ebből az következik, hogy a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helyállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság által előterjesztett kérelmet, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2020. június 4-i Kancelaria Medius ítélet, C-495/19, EU:C:2020:431, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem tűnik ki egyértelműen, hogy az alapügyben szóban forgó helyzet megfelel a jelen ítélet előző pontjában említett esetek valamelyikének. Különösen, még ha a kérdést előterjesztő bíróság nem is hivatkozott kifejezetten arra a nemzeti rendelkezésre, amely megakadályozta a Promexort abban, hogy újból héanyilvántartásba vegyék, mindazonáltal említést tett egy ilyen rendelkezés fennállásáról. Mindenesetre nem vitatott, hogy létezik ilyen rendelkezés, és szerepel az Ordinul președintelui ANAF nr. 2856/2017-ben (a nemzeti adóhatóság elnökének 2856/2017. sz. rendelete). Márpedig a Bíróságnak nem feladata megkérdőjelezni a nemzeti jognak a kérdést előterjesztő bíróság általi értelmezését.

31 Következésképpen az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

32 Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel, amelyeket együtt célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 168. cikkét, 213. cikkének (1) bekezdését, 214. cikkének (1) bekezdését és 273. cikkét, valamint a héasemlegesség elvét a jogbiztonság, a bizalomvédelem és az arányosság elvével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi azon adóhatóság számára, amely törölte a héanyilvántartásból azt az adóalanyt, aki az egymást követő hat hónapra olyan héabevallásokat nyújtott be, amelyekben semmiféle adóköteles ügylet nem szerepelt, hogy ezen adóalanyt arra kötelezze – amennyiben tevékenységét a héanyilvántartásból való törlését követően is folytatja –, hogy a héát beszedje, anélkül azonban, hogy újból kérhesse héanyilvántartásba vételét, és hogy jogosult legyen az előzetesen megfizetett héra levonására.

33 Az e kérdésre adandó válaszra tekintettel emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják áruk és igénybe vett szolgáltatások után fizetendő vagy előzetesen megfizetett héát, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi. A héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héra mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. Különösen, e jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héra terhe alól, és a közös héarendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is adókötelesek (lásd ebben az értelemben: 2018. március 7-i Dobre ítélet, C-159/17, EU:C:2018:161, 28–30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Ezenkívül a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héra levonása lehetséges legyen, amennyiben az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az

adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget (lásd ebben az értelemben: 2018. március 7?i Dobre ítélet, C?159/17, EU:C:2018:161, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Következésképpen, bár a levonási jog megtagadása igazolható, amennyiben az alaki követelmények megsértése azzal jár, hogy nem lehet egyértelm?en bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (lásd ebben az értelemben: 2016. július 28?i Astone ítélet, C?332/15, EU:C:2016:614, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), ilyen megtagadásra nem lehet hivatkozni, ha a hatáskörrel rendelkező hatóság minden olyan adattal rendelkezik, amely szükséges annak megállapításához, hogy az anyagi jogi követelmények teljesülnek (lásd ebben az értelemben: 2014. december 11?i Idexx Laboratories Italia ítélet, C?590/13, EU:C:2014:2429, 44. és 45. pont).

35 A Bíróság egyébiránt megállapította, hogy különösen a héairányelv 214. cikkében el?írt, héa céljából történ? azonosítás, valamint az adóalanynak az ezen irányelv 213. cikkében el?írt, a tevékenysége megkezdésének, módosításának vagy megszüntetésének bejelentésére vonatkozó kötelezettsége csak az ellen?rzés alaki követelményei, amelyek nem kérd?jelezhetik meg különösen a héalevonási jogot, amennyiben teljesülnek e jogok anyagi jogi feltételei (2015. július 9?i Salomie és Oltean ítélet, C?183/14, EU:C:2015:454, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 A Bíróság ebb?l arra a következtetésre jutott, hogy a héaalany nem akadályozható meg levonási jogának gyakorlásában azzal az indokkal, hogy nem vették héaalanyként nyilvántartásba azt megel?z?en, hogy a beszerzett termékeket adóköteles tevékenysége keretében felhasználta volna (2015. július 9?i Salomie és Oltean ítélet, C?183/14, EU:C:2015:454, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Különösen, egy olyan ügyben, amely az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozással azonos nemzeti szabályozásra vonatkozott, a Bíróság kimondta, hogy a héairányelv 167–169. és 179. cikkét, 213. cikkének (1) bekezdését, 214. cikkének (1) bekezdését és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy valamely adóalanytól megtagadja a héalevonási jogot, ha megállapításra kerül, hogy az adóalanynak felrótt kötelezettségszegés miatt az adóhatóság nem rendelkezhetett az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy teljesülnek az említett adóalany által el?zetesen megfizetett héa levonásához való jog anyagi jogi követelményei, vagy hogy ez utóbbi család módon járt el a célból, hogy e jogban részesülhessen (lásd ebben az értelemben: 2018. március 7?i Dobre ítélet, C?159/17, EU:C:2018:161, 42. pont).

38 A jelen ügyben egyrészt a kérdést el?terjeszt? bíróság úgy ítéli meg, hogy az alapügyben nem történt héacsalás. Ha a csalás e hiánya bebizonyosodna, amit a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell vizsgálnia, az el?zetesen megfizetett héa levonásához való jog ezen okból nem tagadható meg a Promexortól.

39 E vizsgálat keretében a kérdést el?terjeszt? bíróságnak figyelembe kell vennie azt, hogy még ha a formai követelmények nemteljesítése nem is akadályozza meg annak bizonyítását, hogy teljesültek az el?zetesen felszámított héa levonásához való jog keletkezésének anyagi jogi követelményei, e körülmények alapján megállapítható az adócsalás azon alapesetének fennállása, amikor az adóalany az adófizetés kikerülése érdekében szándékosan elmulasztja a rá háruló alaki követelmények teljesítését (lásd ebben az értelemben: 2016. július 28?i Astone ítélet, C?332/15, EU:C:2016:614, 55. pont).

40 Másrészt a kérdést el?terjeszt? bíróság megjegyzi, hogy a Promexortól ugyan megtagadták az el?zetesen megfizetett héa levonásához való jogot amiatt, hogy az adóhatóság nem vizsgálta meg, hogy teljesültek-e az e levonáshoz szükséges anyagi jogi feltételek, annak az adóköteles ügyletei után továbbra is fel kellett számítania a fizetendő héát, és pusztán formai okokból nem

volt lehetősége újbóli héanyilvántartásba vételére.

41 E tekintetben fontos emlékeztetni arra, hogy bár a héairányelv 213. és 214. cikkének megfogalmazásából következik, hogy a tagállamok bizonyos mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek, amikor elfogadják az adóalanyok héaazonosításának biztosításához szükséges intézkedéseket, e mérlegelési mozgástér nem lehet korlátlan, így a tagállam jogszerű indok nélkül nem tagadhatja meg az adóalanytól az egyedi azonosítószám kiadását (lásd ebben az értelemben: 2013. március 14-ii Ablessio ítélet, C-527/11, EU:C:2013:168, 22. és 23. pont). Különösen, noha a tagállamoknak jogos érdekük fűződik ahhoz, hogy megtegyék a megfelelő intézkedéseket pénzügyi érdekeik védelme, valamint az adócsalás, az adóelkerülés, valamint az esetleges visszaélések elleni küzdelem érdekében, és a héairányelv 273. cikke első bekezdésének megfelelően tehát jogszerűen olyan intézkedéseket is előírhatnak, amelyek alkalmasak az adóazonosító számok különösen olyan vállalkozások általi visszaélésszerű felhasználásának megakadályozására, amelyeknek a tevékenysége, következésképpen pedig az adóalanyi minősége tisztán fiktív, ezen intézkedések nem haladhatják meg az adó pontos beszedéséhez és az adócsalás megakadályozásához szükséges mértéket, és nem kérdőjelezik meg szisztematikusan a héalevonási jogot, következésképpen pedig ezen adó semlegességét (lásd ebben az értelemben: 2013. március 14-ii Ablessio ítélet, C-527/11, EU:C:2013:168, 28. és 30. pont).

42 Márpedig az, hogy valamely adóhatóság a nemzeti jogszabályok alapján a héalevonási jogot olyan alaki követelmények tiszteletben tartásához köti, mint a héanyilvántartásba vétel, anélkül hogy figyelembe venné az anyagi jogi követelményeket, és különösen – amint azt a kérdést előterjesztő bíróság jelzi – anélkül, hogy megvizsgálná, hogy azok teljesülnek-e, meghaladja az adó pontos beszedésének biztosításához szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 27-ii VSTR ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ugyanez a következtetés vonható le a jelen ítélet 41. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel abban az esetben, ha az adóhatóság a nemzeti jogszabályok alapján következetesen úgy dönt, hogy pusztán azért nem ad ki héaazonosító számot valamely adóalany számára, mert vezetőtisztviselője egy fizetésektelenségi eljárás alá vont másik társaság tagja, anélkül azonban, hogy értékelné, hogy a héa pontos beszedése vagy az adócsalás tekintetében fennáll-e bármely kockázat.

43 Végül soron azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy a nemzeti szabályozás és annak az adóhatóság általi alkalmazása – az alapügy összes körülményére tekintettel – összeegyeztethető-e a jelen ítélet 41. és 42. pontjában említett követelményekkel.

44 A fenti megfontolásokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 168. cikkét, 213. cikkének (1) bekezdését, 214. cikkének (1) bekezdését és 273. cikkét, valamint a héasemlegesség elvét a jogbiztonság, a bizalomvédelem és az arányosság elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azokkal – abban az esetben, ha az adóalanyt a héanyilvántartásból amiatt törölték, hogy az egymás követő hat hónapra benyújtott héabevallásaiban nem említett adóköteles ügyleteket, azonban e törlés ellenére folytatja tevékenységét – nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi a hatáskörrel rendelkező adóhatóság számára, hogy ezen adóalanyt arra kötelezze, hogy adóköteles ügyletei után felszámítsa a fizetendő héát, feltéve hogy az újból kérheti a héanyilvántartásba vételét, és levonhatja az előzetesen megfizetett héát. Az a körülmény, hogy az adóalany vezetőtisztviselője egy fizetésektelenségi eljárás alatt álló másik társaság tagja, önmagában nem érvényesíthető annak érdekében, hogy ezen adóalanytól szisztematikusan megtagadják az újbóli héanyilvántartásba vételt.

A költségekről

45 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A 2010. július 13-ii 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkét, 213. cikkének (1) bekezdését, 214. cikkének (1) bekezdését és 273. cikkét, valamint a hozzáadottértékadó (héta) semlegességének elvét a jogbiztonság, a bizalomvédelem és az arányosság elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azokkal – abban az esetben, ha az adóalanyt a héanyilvántartásból amiatt törölték, hogy az egymás követő hat hónapra benyújtott héabevallásaiban nem említett adóköteles ügyleteket, azonban e törlés ellenére folytatja tevékenységét – nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi a hatáskörrel rendelkező adóhatóság számára, hogy ezen adóalanyt arra kötelezze, hogy adóköteles ügyletei után felszámítsa a fizetendő héát, feltéve hogy az újból kérheti a héanyilvántartásba vételét, és levonhatja az előzetesen megfizetett héát. Az a körülmény, hogy az adóalany vezető tisztségviselője egy fizetéseképtelenségi eljárás alatt álló másik társaság tagja, önmagában nem érvényesíthető annak érdekében, hogy ezen adóalanytól szisztematikusan megtagadják az újbóli héanyilvántartásba vételt.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.