

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2022. június 30.(*)

„Elzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Az említett irányelv 193. cikkétől való eltérést Románia részére engedélyező 2010/583/EU és 2013/676/EU végrehajtási határozatok – Fordított adózási mechanizmus – Fatermékek értékesítése – Az említett mechanizmus alkalmazásának feltételeként a héanyilvántartásba vételt előíró nemzeti szabályozás – Az adósemlegesség elve”

A C-146/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel București (bukaresti fellebbviteli bíróság, Románia) a Bírósághoz 2021. március 3-án érkezett, 2020. december 9-i határozatával terjesztett elő

a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice

és

VB,

a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: J. Passer tanácselnök, F. Biltgen és M. L. Arastey Sahún (előadó) bírák,

előtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- VB képviselőiben A. Arseni, C. Chiriac, C. L. Dobrinescu és S. Ilie avatási,
- a román kormány képviselőiben E. Gane és A. Rotăreanu, meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviselőiben O. Serdula, M. Smolek és J. Vlášil, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőiben A. Armenia és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem 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), valamint az adósemlegesség elvének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Sector 1 (nemzeti adóhatóság bukaresti regionális költségvetési f?igazgatóságának 1. kerületi költségvetési hivatala, Románia) a Finan?elor Publice és VB, valamint a Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Serviciul Solu?ionare Contesta?ii 1 (nemzeti adóhatóság bukaresti regionális költségvetési f?igazgatóságának 1. sz. panaszok elbírálásával foglalkozó osztálya, Románia) között az illetékes adóhatóság azon határozatának tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?, amely az el?bbit lábon álló fa értékesítése jogcímén hozzáadottérték–adó (héa) megfizetésére kötelezte, megtagadva vele szemben a fordított adózási mechanizmus alkalmazását.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel??ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték? tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.”

4 Ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehet? dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

5 Az említett irányelv 193. cikke ekképp rendelkezik:

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

6 Ugyanezen irányelv 199. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) A tagállamok el?írhatják, hogy a héa megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére a következ? termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették:

[...]

(2) Az (1) bekezdésben meghatározott lehetőség igénybevételekor a tagállamok meghatározhatják az annak hatálya alá tartozó termékek és szolgáltatások, valamint az értékesítők, szolgáltatók vagy beszerzők, illetve igénybevevők azon kategóriáinak körét, amelyekre ezen intézkedések alkalmazhatók.”

7 A héairányelv 213. cikke elírja:

„(1) Minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését.

A tagállamok az általuk meghatározott feltételeknek megfelelően lehetővé teszik, és meg is követelhetik az elektronikus úton történő bejelentést.

(2) Az (1) bekezdés első albekezdésének sérelme nélkül minden adóalany, illetve nem adóalany jogi személy, aki a 3. cikk (1) bekezdése szerinti, a héa hatálya alá nem tartozó Közösségen belüli termékbeszerzést végez, köteles bejelenteni az ilyen termékbeszerzést, amennyiben az említett cikkben meghatározott azon feltételek, amelyek alapján az ügylet nem tartozik a héa hatálya alá, már nem teljesülnek.”

8 Ezen irányelv 214. cikke értelmében:

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

a) a (9). cikk (2) bekezdésében említettek kivételével minden adóalany, aki az érintett tagállam területén olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amelyre a levonási jog gyakorlására jogosítja, kivéve az olyan termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat, amelyek tekintetében a héát a 194–197. és a 199. cikknek megfelelően 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 héa hatálya alá tartozó, Közösségen belüli termékbeszerzést végez, vagy aki élt a 3. cikk (3) bekezdésében meghatározott választási lehetőséggel, és a Közösségen belüli beszerzéseit a héa 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.

(2) A tagállamoknak nem kell nyilvántartaniuk a 12. cikkben említett egyes, eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyokat.”

9 Az említett irányelv 395. cikke (1) bekezdésének a szövege a következő:

„A Tanács, a Bizottság javaslata alapján, bármelyik tagállamot egyhangúlag felhatalmazhatja arra, hogy az ebben az irányelvben foglaltaktól eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adóbeszedés egyszerűsítésére, vagy egyes adócsalások és kikerülések megelőzésére.

Az adóbeszedés egyszerűsítését szolgáló intézkedések a végső fogyasztói szinten beszedett tagállami adóbevétel teljes összegét csak elhanyagolható mértékben befolyásolhatják.”

A 2010/583/EU végrehajtási határozat

10 A [2006/112] irányelv 193. cikkétől eltérő különös intézkedés bevezetésének Románia részére történő engedélyezéséről szóló, 2010. szeptember 27-i 2010/583/EU tanácsi végrehajtási határozat (HL 2010. L 256., 27. o.) (6)–(8) preambulumbekkezdése kimondta:

„(6) Románia problémákkal küzd a fapiacon is a piac és az érintett vállalkozások jellege miatt. A piacon számos kisebb vállalkozás van jelen, amelyek ellenőrzését a román illetékes hatóságok nehezen képesek ellátni. Az adócsalás legáltalánosabb formája az, amikor a vállalkozás értékesítéseket számláz ki, majd eltérzik az adó illetékes hatóságoknak való megfizetése nélkül, miközben ügyfele érvényes számla birtokában adólevonásra jogosult.

(7) Azzal, hogy az eltérés révén a faárúk adóalanyok által való értékesítése, valamint a fizetéseketelenségi eljárás alatt álló, nem kiskereskedő adóalanyok által végzett termékértékesítések és szolgáltatások esetében a vevőt jelölik meg a hűa megfizetésére kötelezett félként, a felmerülő nehézségek a befizetendő adó összegének módosulása nélkül oldódnak meg. Az intézkedés az adócsalás és adókikerülés egyes típusainak megakadályozására szolgál.

(8) Az intézkedés arányos a kitűzött célokkal, mivel alkalmazási köre nem általános, hanem olyan meghatározott műveletekre és ágazatokra terjed ki, amelyekkel összefüggésben jelentős adómegállapítási, illetve adócsalási vagy adókikerülési problémák merültek fel.”

11 E végrehajtási határozat 1. cikke elírta:

„A [hűairányelv] 193. cikkétől eltérve Románia 2013. december 31-ig jogosult arra, hogy azt az adóalanyt jelölje meg az adó megfizetésére kötelezett félként, akinek a részére 2. cikk szerinti termékeket értékesítették vagy szolgáltatásokat nyújtották.”

12 Az említett végrehajtási határozat 2. cikke értelmében:

„Az 1. cikk szerinti eltérés a következőkre vonatkozik:

a) faárúk, beleértve a lábon álló faanyag, rönk és hasított fa, tűzifa, faipari termékek, valamint élfá, faforgács, nyers, feldolgozott vagy félig feldolgozott faanyag értékesítése adóalanyok által;

b) fizetéseketelenségi eljárás alatt álló, nem kiskereskedő adóalanyok által végzett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások.”

A 2013/676 végrehajtási határozat

13 A 2016. július 18-i (EU) 2016/1206 tanácsi végrehajtási határozattal (HL 2016. L 198., 47. o.) módosított, a [2006/112 irányelv] 193. cikkétől eltérő különös intézkedés alkalmazása folytatásának Románia részére történő engedélyezéséről szóló, 2013. november 15-i 2013/676/EU tanácsi végrehajtási határozat (HL 2013. L 316., 31. o.; a továbbiakban: 2013/676 végrehajtási határozat) (5) preambulumbekkezdése kimondja:

„A fordított adózás faáruk értékesítésére vonatkozó alkalmazásának korábbi engedélyezése el?tt Romániában a fapiac és az érintett vállalkozások jellege miatt gondok mutatkoztak. Az ágazatban számos kisebb vállalkozás van jelen, amelyek ellen?rzését a román illetékes hatóságok nehezen képesek ellátni. A vev?nek a h?a megfizetésére kötelezett félként való megjelölése a román hatóságok szerint megel?zte az adócsalást és adókikerülést ezen ágazatban, tehát az továbbra is indokolt.”

14 A 2013/676 végrehajtási határozat 1. cikke ekképp rendelkezik:

„A [héairányelv] 193. cikkét?l eltérve Románia 2019. december 31?ig engedélyt kap arra, hogy azt az adóalanyt jelölje meg az adó megfizetésére kötelezett félként, akinek a részére az e határozat 2. cikke szerinti termékeket értékesítették vagy szolgáltatásokat nyújtották.”

15 E végrehajtási határozat 2. cikkének értelmében:

„Az 1. cikkben említett eltérés a faáruk, beleértve a lábon álló faanyag, rönk? és hasított fa, t?zifa, faipari termékek, valamint élf?a, faforgács, nyers, feldolgozott vagy félig feldolgozott faanyag adóalanyok általi értékesítésére alkalmazandó.”

A román jog

16 A 2003. december 22?i Legea nr. 571/273 privind Codul fiscalnak (az adótörvénykönyvr?l szóló 571/2003. sz. törvény; Monitorul Oficial al României, I. rész, 2003. december 23–i 927. sz.) az alapjogvitára alkalmazandó változata (a továbbiakban: adótörvénykönyv) 127. cikke (1) bekezdése el?írja:

„Adóalany az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott gazdasági tevékenységeket bárhol önállóan végzi, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

17 Az adótörvénykönyv 160. cikke ekképp rendelkezik:

„(1) A 150. cikk (1) bekezdésében foglaltaktól eltér?en az adóztatandó ügyletek esetében a (2) bekezdésben el?írt ügyletek kedvezményezettje az adófizetésre kötelezett személy. A fordított adózás feltétele, hogy mind az eladó, mind pedig a kedvezményezett szerepeljen a héanyilvántartásban [...].

(2) A fordított adózás a következ? ügyletekre alkalmazható:

[...]

b) fa és faanyag értékesítésére [...];

[...]”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

18 VB erd?területek tulajdonosa Romániában.

19 E területeket 2011 és 2017 között a fakitermelés területére szakosodott különböz? társaságokkal lábon álló fa értékesítésére kötött szerz?dés alapján hasznosította.

20 Egy 2017. december 5. és 2018. február 2. között végzett adóellen?rzést követ?en az illetékes adóhatóság megállapította, hogy VB 2011 szeptemberében elért forgalma meghaladta az adótörvénykönyvben a kisvállalkozások javára el?írt „különös adómentességi szabályozásban”

meghatározott felső határt. A Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy amennyiben az adóalany egy naptári évben eléri vagy meghaladja e mentesség felső határát, köteles a héanyilvántartásba vetetni magát az azon hónap végétől számított tíz napon belül, amelyben e felső határt elérte vagy meghaladta.

21 Tekintettel arra, hogy a VB az adóellenőrzési időszakban, azaz 2011. október 1-je és 2017. szeptember 30-a között nem szerepelt a héanyilvántartásban, az adóellenőrök visszaható hatállyal felülvizsgálták a 2011. november 1-jétől esedékes héa számítását a fordított számítási módszer alkalmazásával, amelynek lényege, hogy úgy tekintik, hogy az eladási ár magában foglalja a héát is.

22 Az említett adóellenőrzés adóellenőrzéséről szóló jelentéssel és egy 2018. február 16-i adómegállapítási határozattal zárult, amelyek alapján VB-nek 196 634 román lej (RON) (mintegy 41 300 euró) összeget, valamint az ezekhez kapcsolódó kamatokat és kötbérekkel kellett fizetnie.

23 VB panaszt nyújtott be az említett határozattal szemben arra hivatkozva, hogy a lábon álló fá értékesítése a fordított adózási eljárás alá tartozik, amelynek alkalmazása kizárólag attól a ténytől függ, hogy a két érintett gazdasági szereplő adóalany-e, de nem szükségszerűen attól, hogy az értékesítő rendelkezik-e héa-azonosítószámmal.

24 A 2018. július 12-i határozattal VB panaszát azzal az indokkal utasították el, hogy a fordított adózás mechanizmusa alkalmazásának az adótörvénykönyv 160. cikke értelmében az a feltétele, hogy mind az értékesítő, mind pedig a vevő elzárólagosan szerepeljen a héanyilvántartásban.

25 2019. június 24-i ítéletével a Tribunalul București (bukaresti törvényszék, Románia) helyt adott a VB által a 2018. február 16-i adómegállapító határozat, valamint a 2018. július 12-i határozat megsemmisítése iránt benyújtott keresetnek.

26 Az említett ítélettel szemben a nemzeti adóhatóság bukaresti regionális költségvetési főigazgatóságának 1. kerületi költségvetési hivatala fellebbezést nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Curtea de Apel Bucureștihez (bukaresti fellebbviteli bíróság, Románia).

27 E bíróság eladja, hogy ha VB-t 2011 szeptemberében vették volna héanyilvántartásba, a héairányelv 193. cikkében előírt héabeszedési eljárástól való, a 2010/583 és a 2013/676 végrehajtási határozat alapján Romániának biztosított eltérésnek megfelelően a fordított adózási eljárás hatálya alá tartozott volna. E jogcímen VB nem lett volna kötelezett a lábon álló fára vonatkozó héa megfizetésére, mivel ezen adót e mechanizmus értelmében az adóalany vásárlóknak kell megfizetniük.

28 Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Bíróság többek között a 2018. március 7-i Dobre ítéletében (C-159/17, EU:C:2018:161, 32. és 33. pont) kimondta, hogy a héanyilvántartásba vétel csupán alakí követelménynek minősül a héalevonási jog tekintetében, következésképpen nem minősülhet olyan anyagi jogi feltételnek, amely megakadályozza az adóalanyt az említett jog gyakorlásában.

29 A kérdést előterjesztő bíróság eladja továbbá, hogy az a tény, hogy egy VB-hez hasonló személy esetében megtagadják a fordított adózási mechanizmus alkalmazását, azzal a következménnyel is jár, hogy azok az adóalanyok, amelyek lábon álló fát vásároltak tőle, nem vonhatják le az ezen ügyleteket terhelő héát, mivel ezt az adót az adóztatandó tényállás megvalósulásának időpontjában nem helyesen tüntették fel a számlákon. Következésképpen e bíróság azt kérdezi, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatával ellentétes-e az, hogy a héanyilvántartásba vétel a fordított adózási mechanizmus alkalmazásának egyik feltételét képezi.

30 E körülmények között a Curtea de Apel București (bukaresti fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Az alapeljárásban szereplőhöz hasonló körülmények között ellentétes-e a [héairányelvvel] és a semlegesség elvével az olyan nemzeti szabályozás vagy adózási gyakorlat, amelynek értelmében a – lábon álló fa értékesítése esetére kötelezően elírt – fordított adózási mechanizmus (egyszerűsítési intézkedések) nem alkalmazható arra az adóellenőrzés alá vont adóalanyra, akit ezen ellenőrzést követően héanyilvántartásba vettek, mivel az ellenőrzés alá vont adóalany az ügyletek teljesítését megelőzően vagy a felső értékhatár túllépésének napján nem kérte, hogy vegyék héanyilvántartásba, és nem is vették t héanyilvántartásba?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

31 Kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy ellentétes-e a héairányelvvel és az adósemlegesség elvével egy olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a fordított adózási mechanizmus nem alkalmazható egy olyan adóalany tekintetében, aki az adóköteles ügyletek megvalósítását megelőzően nem kérte a héanyilvántartásba vételét, és hivatalból sem vették nyilvántartásba.

32 Elzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a fordított adózási mechanizmus a héairányelv 193. cikkében szereplő elv alóli kivételt képez, amely szerint a héát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni, és ezért azt megszorítóan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2019. február 13-i Human Operator ítélet, C-434/17, EU:C:2019:112, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Ennek megfelelően az említett mechanizmus alkalmazása esetén semmiféle héafizetésre nem kerül sor a termék értékesítője és beszerzője között, mivel a teljesített ügyletek után ez utóbbi kötelezett az elzetesen felszámított héa megfizetésére, egyúttal f szabályként levonhatja ezt az adót oly módon, hogy – hasonló esetben – semmiféle fizetési kötelezettsége nem keletkezik az adóhatóság felé (lásd ebben az értelemben: 2017. április 26-i Farkas ítélet, C-564/15, EU:C:2017:302, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a 2010/583 végrehajtási határozat, illetve a 2013/676 végrehajtási határozat 1. cikke lehetővé teszi Románia számára, hogy a héairányelv 395. cikkének megfelelően eltérjen az ezen irányelv 193. cikkében szereplő adóztatási elvtől oly módon, hogy a héa megfizetésére kötelezettként azt az adóalanyt jelölje ki, aki a fatermékek e végrehajtási határozatok 2. cikkében említett értékesítésének címzettje, mivel az említett tevékenységek nem szerepelnek a héairányelv 199. cikkének (1) bekezdésében említett ügyletek között.

35 Márpedig a jelen ügyben a fordított adózás mechanizmusának alkalmazása az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás, nevezetesen az adótörvénykönyv 160. cikkének (1) bekezdése értelmében ahhoz a feltételhez van kötve, hogy az e mechanizmus által érintett adóalanyok az adóköteles ügyletek teljesítését megelőzően szerepeljenek a héanyilvántartásban. A román kormány írásbeli észrevételeiben hangsúlyozta, hogy a fa román piacán az adócsalás elleni küzdelmet illetően tapasztalt nehézségek vezették a nemzeti jogalkotót e feltétel elírására. A héanyilvántartásba vétel követelménye egyébiránt az adókötelezettségek tiszteletben tartásának hatékony ellenőrzését, valamint a héa pontos beszedését is biztosítja.

36 E tekintetben először is hangsúlyozni kell, hogy sem a héairányelvből, sem pedig a 2010/583 vagy a 2013/676 végrehajtási határozatból nem következik, hogy amennyiben valamely tagállam jogosult eltérni a héairányelv 193. cikkétől oly módon, hogy a szóban forgó

termékértékesítés címzett adóalanyát jelöli ki a héa megfizetésére kötelezett személynek, és így a fordított adózási mechanizmust bizonyos adóköteles ügyletekre alkalmazza, e tagállam nemzeti jogalkotója ezen eltérés végrehajtása során nem határozhatja meg az említett mechanizmus alkalmazásának feltételeit, amennyiben ezek a feltételek nem ellentétesek az adósemlegesség elvével.

37 Egyrészt ezt az értelmezést a héairányelv 199. cikkének (2) bekezdése erősíti meg, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy meghatározzák az értékesítők, szolgáltatók, vevők vagy igénybevevők azon kategóriáit, amelyekre a fordított adózási mechanizmus alkalmazható.

38 Másrészt, mivel a fordított adózás mechanizmusa kivételt képez a héairányelv 193. cikkében előírt elv alól, azt szigorúan kell értelmezni, amint az a jelen ítélet 32. pontjából is kitűnik. Márpedig az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által előírt korlátozás, mivel az említett mechanizmus alkalmazását ahhoz a feltételhez köti, hogy az adóalanyok elzetesen szerepeljenek a héanyilvántartásban, éppen azzal a hatással jár, hogy behatárolja e kivétel terjedelmét.

39 Másodsorban, ellentétben azzal, amit VB, valamint a Bizottság állított írásbeli észrevételeiben, az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás nem ellentétes a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatával, amely szerint a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az elzetesen felszámított adó levonása lehetséges legyen, amennyiben az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az adóalanyok egyes alaki követelményeknek nem is tettek eleget (2021. március 18-ai A. ítélet [Az adólevonási jog gyakorlása], C-895/19, EU:C:2021:216, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Kétségtelen, hogy ezen ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a héairányelv 214. cikkében előírt, héa céljából történő azonosítás, valamint az adóalanyok az ezen irányelv 213. cikkében előírt, a tevékenysége megkezdésének, módosításának vagy megszüntetésének bejelentésére vonatkozó kötelezettsége csak az ellenőrzés alaki követelményei, amelyek nem kérdőjelezhetik meg különösen a héalevonási jogot, amennyiben teljesülnek e jog anyagi jogi feltételei (2021. november 18-ai Promexor Trade ítélet, C-358/20, EU:C:2021:936, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A Bíróság ennek megfelelően megállapította, hogy a héaalany nem akadályozható meg levonási jogának gyakorlásában azzal az indokkal, hogy nem vették héaalanyként nyilvántartásba azt megelőzően, hogy a beszerzett termékeket adóköteles tevékenysége keretében felhasználta volna (2021. november 18-ai Promexor Trade ítélet, C-358/20, EU:C:2021:936, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Mindazonáltal hangsúlyozni kell, hogy az említett ítélkezési gyakorlat az adósemlegesség alapvető elve tiszteletben tartásának biztosítására irányul annak megkövetelésével, hogy az adóalany levonhassa az elzetesen felszámított héát, amennyiben az ilyen levonás anyagi jogi követelményei teljesülnek, még akkor is, ha ezen adóalany egyes alaki követelményeknek nem tett eleget.

43 Márpedig a termékértékesítés megrendelőjének adólevonási jogát f?szabály szerint ugyanilyen módon tiszteletben kell tartani mind a fordított adózási mechanizmus, mind a közös héarendszer keretében. Az említett jogot tehát nem érinti az, hogy a szolgáltató vagy eladó megtagadta, hogy egy értékesítést a fordított adózási mechanizmus alá vonjon. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a héa téves számlázása az adóztatandó tényállás megvalósulásakor, és különösen akkor, ha – mint a jelen ügyben is – a számlát héa nélkül állították ki, önmagában nem elegend? ahhoz, hogy egy adóalanyt megfossszanak a levonáshoz való jogától (lásd analógia útján: 2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 47. pont).

44 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a 2021. március 18?i A. ítéletb?l (A levonási jog gyakorlása) (C?895/19, EU:C:2021:216) ered? ítélkezési gyakorlat nem alkalmazható az alapügyben szerepl?höz hasonló helyzetre, mivel a fordított adózási mechanizmus alkalmazásának megtagadása nem sérti sem az el?zetesen felszámított héának az érintett szolgáltatás igénybevev?je általi levonásához való jogot, sem pedig – ebb?l következ?en – az adósemlegesség elvét.

45 Harmadsorban és végül, emlékeztetni kell arra, hogy az adósemlegesség elvével, amely az egyenl? bánásmód általános elvének az uniós jogalkotó általi kifejezése a héa területén, ellentétes különösen az, ha a hasonló és következésképpen egymással versenyz? árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltér?en kezelik (2020. december 17?i WEG Tevesstraße ítélet, C?449/19, EU:C:2020:1038, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az említett általános elv azt követeli meg, hogy az összehasonlítható helyzeteket ne kezeljék eltér?en, és az eltér? helyzeteket ne kezeljék ugyanúgy, amennyiben az ilyen bánásmód objektíve nem igazolható. Az eltér? bánásmód akkor igazolható, ha objektív és észszer? megfontolásokon alapul, azaz kapcsolatban áll a szóban forgó szabályozás által jogszer?en elérni kívánt céllal, illetve arányos az e bánásmód által elérni kívánt céllal (2021. február 3?i Fussl Modestraße Mayr ítélet, C?555/19, EU:C:2021:89, 95. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben a fordított adózási mechanizmus alkalmazásának korlátozását igazoló kritérium objektív jelleg?, tekintettel arra, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás megkülönböztetés nélkül kötelezi a 2010/583 végrehajtási határozat, illetve a 2013/676 végrehajtási határozat 2. cikkében említett fatermékek értékesítésében részt vev? valamennyi adóalanyt, úgy az eladókat, mint a vev?ket arra, hogy szerepeljenek a héanyilvántartásban.

48 E korlátozás célja a jogbiztonság és a jogi egyértelm?ség. Az alapügyben szerepl?khöz hasonló körülmények között a termékértékesítés megrendelője akkor köteles héát fizetni, ha az ügylet ezen adó hatálya alá tartozik, ami többek között az értékesít? forgalmától függ, akire kiterjedhet a kisvállalkozásokra vonatkozó román szabályozásban el?írt különös mentességi szabályozás. Márpedig e körülmény nehezen ellen?rizhet? a termékértékesítés megrendelőjének tekintetében. E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a jelen ügyben többek között a 2010/583 végrehajtási határozat (6) preambulumbekzdéséb?l az következik, hogy a fa román piacán számos kisebb vállalkozás van jelen, amelyek ellen?rzését a román hatóságok nehezen tudják ellátni.

49 Azzal, hogy az adóalanyok számára a héanyilvántartásban szereplés feltétele került el?írásra, az adóköteles tevékenység igénybevev?je az adófizetési kötelezettségei terjedelmének pontos megismerésére alkalmasabb kritériummal rendelkezik, mivel a román jog kizárja a héanyilvántartási kötelezettség alól azokat az adóalanyokat, akik a kisvállalkozásokra alkalmazandó adómentesség hatálya alá tartoznak, és így nem végeznek adólevonásra jogosító

ügyleteket.

50 Az eltérő bánásmód tehát arányosnak tűnik az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által elérni kívánt céllal, mivel egyrészt a héanyilvántartásba vétel magából az uniós jogból, azaz a héairányelv 214. cikkéből ered, másrészt pedig az érintett adóalanyok adólevonási joga fősabály szerint nem vitatott.

51 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, a héairányelvvel és az adósemlegesség elvével nem ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a fordított adózási mechanizmus nem alkalmazható egy olyan adóalany tekintetében, aki az adóköteles ügyletek megvalósítását megelőzően nem kérte a héanyilvántartásba vételét, és hivatalból sem vették nyilvántartásba.

A költségekről

52 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szőlő, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelvvel és az adósemlegesség elvével nem ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a fordított adózási mechanizmus nem alkalmazható egy olyan adóalany tekintetében, aki az adóköteles ügyletek megvalósítását megelőzően nem kérte a héanyilvántartásba vételét, és hivatalból sem vették nyilvántartásba.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.