



Határozatok Tára

PAOLO MENGOZZI
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. május 31.¹

C-101/16. sz. ügy

SC Paper Consult SRL
kontra
 Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,
 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud

(a Curtea de Apel Cluj [kolozsvári fellebbviteli bíróság, Románia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Elfogadhatóság – 2006/112/EK irányelv – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héta) levonásához való jog – Megtagadás – Az adóhatóság által inaktívnak minősített adóalany által kiállított számlák – Az inaktívnak minősített adóalanyok listája – Az adócsalás kockázata – A meghozandó ítélet időbeli hatályának a korlátozása”

I. Bevezetés

1. Ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvvel² az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a hozzáadottérték-adó (héta) alanyai nem vonhatják le a részükre más, az e nemzeti szabályozás alapján „inaktívnak” minősített és a nemzeti adóhatóság internetes oldalán található listán szereplő adóalanyok által teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után megfizetett héát?

2. Lényegében ez a tárgya a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári fellebbviteli bíróság, Románia) által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek.

3. Ezt a kérelmet az SC Paper Consult SRL (a továbbiakban: Paper Consult) és a román adóhatóság között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő. Ez utóbbi megtagadta a Paper Consulttól, hogy levonja a SC Rom Packaging SRL (a továbbiakban: Rom Packaging) által egy 2011. január 3-i szerződés alapján teljesített szolgáltatásnyújtások után megfizetett héát, azzal az indokkal, hogy ez utóbbi társaságot 2010. október 7-től inaktívnak minősítették, és az ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyvről szóló, a későbbi módosításokkal és kiegészítésekkel együtt újra közzétett 92/2003. sz. kormányrendelet, a továbbiakban: 92/2003. sz. rendelet) 78a. cikke (1) bekezdésének értelmében 2010. november 1-jén kezdődő hatállyal törölték a héaalanyok nyilvántartásából.

¹ Eredeti nyelv: francia.

² HL 2006. L 347., I. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.).

4. A 92/2003. sz. rendelet 78a. cikke (1) bekezdésének szerint inaktívnak kell minősíteni azokat az adóalanyokat, amelyek a következő három helyzet valamelyikében vannak, azaz egy naptári féléven át nem nyújtották be a törvény által előírt bevallások egyikét sem, székhelyük azonosítása vonatkozásában olyan adatokat közölnek, amelyek nem teszik lehetővé, hogy az adóhatóság azonosítsa őket, és ezáltal kivonják magukat az adóellenőrzés alól vagy az adóhatóság megállapította, hogy székhelyükön, vagy bejelentett adóilletőségük szerinti helyen nem folytatnak tevékenységet.

5. Az inaktívnak minősített adóalanyokra a legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény, a továbbiakban: adótörvénykönyv) 11. cikke (1a) és (1b) bekezdésének rendelkezéseit kell alkalmazni.

6. Az adótörvénykönyv 11. cikkének (1a) bekezdése értelmében a Romániában letelepedett és inaktívnak minősített adóalanyok kötelesek az e törvénykönyvben meghatározott adókat és illetékeket megfizetni, de az inaktivitási időszak alatt nem jogosultak a beszerzések utáni költségek és hía levonására.

7. Az adótörvénykönyv 11. cikke (1b) bekezdése szerint azok a személyek, akik termékeket és/vagy szolgáltatásokat szereztek be Romániában letelepedett adóalanytól azt követően, hogy ez utóbbit inaktívként vették nyilvántartásba, nem élhetnek a szóban forgó beszerzéseik utáni költségek és hía levonásának jogával, kivéve a végrehajtási eljárás során történt termékbeszerzéseket, és/vagy a termékek/szolgáltatások olyan adóalanytól történő beszerzését, amely fizetésektelenségi eljárás alatt áll.

8. Az ordinul Președintelui ANAF nr. 819/2008 (a nemzeti adóhivatal [a továbbiakban: ANAF] elnöke 819/2008. sz. rendelete) 3. cikkének (1) bekezdése szerint az adóalanyok inaktívvá minősítése az ANAF elnökének az inaktívnak minősített adóalanyok listájának jóváhagyására vonatkozó végzése hatálybalépésének időpontjában hatályosul. A 819/2008. sz. rendelet 3. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy ezt a listát ki kell függeszteni az ANAF székhelyén, és közzé kell tenni ez utóbbi internetes oldalán. A 819/2008. sz. rendelet 3. cikkének (3) bekezdése értelmében az ANAF elnökének az inaktívnak minősített adóalanyok listáját jóváhagyó végzése a kifüggesztést követő tizenöt nap elteltével lép hatályba,

9. Az ANAF elnöke 3347/2011. sz. határozatának 1. sz. melléklete, amely pontosítja a 92/2003. sz. rendelet 78a. cikke (1) bekezdése a) pontjában meghatározott bevallási kötelezettséget, az alapügy tényállásának megvalósulása időpontjában fennálló következő bevallási kötelezettségeket sorolja fel:

- 100 „Az állami költségvetés felé teljesítendő befizetési kötelezettségekre vonatkozó bevallások”;
- 112 „A társadalombiztosítási járulék és jövedelemadó-fizetési kötelezettségekre vonatkozó, valamint a biztosított személyek név szerinti nyilvántartásával kapcsolatos bevallás”;
- 101 „A társasági adóra vonatkozó bevallás”;
- 300 „A héára vonatkozó bevallás”,
- 301 „A héára vonatkozó külön bevallás”;
- 390 VIES „A termékek Közösségen belüli értékesítésére/beszerzésére vonatkozó összefoglaló bevallás”, és
- 394 „A nemzeti területen megvalósított értékesítésre/szolgáltatásnyújtásra és beszerzésre vonatkozó tájékoztató bevallás”.

10. Az alapügyben a Bíróság rendelkezésére álló adatokból kiderül, hogy a Rom Packaging inaktívvá minősítésére azért került sor, mert elmulasztotta benyújtani az adóbevallásait.

11. Figyelembe véve a Rom Packaking inaktívvá minősítését, a román adóhatóság megállapította, hogy az adótörvénykönyv 11. cikkének (1b) bekezdése értelmében a Paper Consult nem volt jogosult a 2011. január 3-i szerződés tárgyát képező szolgáltatások teljesítése után megfizetett 45 680 román lej (RON) összegű hea levonására.

12. A Paper Consult az általa benyújtott közigazgatási panasz elutasítását követően keresetet nyújtott be a Tribunalul Bistrița-Năsăud (Beszterce-Naszód megyei törvényszék, Románia) előtt, amely kereset 2015. július 8-án szintén elutasításra került.

13. A Paper Consult ezért fellebbezéssel élt a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári fellebbviteli bíróság) előtt. A Paper Consult azt állítja, hogy a Rom Packaging inaktívvá minősítésére vele szemben nem lehet hivatkozni, mivel erről nem kapott külön értesítést, és hogy a héalevonás jogának érvényesítéséhez elegendő, ha teljesíti a 2006/112 irányelv 178. cikkében meghatározott feltételeket, vagyis rendelkezik az említett irányelv XI. címe 3. fejezete 3–6. szakaszában foglalt rendelkezéseknek megfelelően kiállított számlával.

14. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóelkerülés, az adókijátszás és a visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat, amennyiben a szóban forgó nemzeti intézkedések arányosak. Úgy véli, hogy a 2006/112 irányelv 273. cikke, amely kimondja, hogy a tagállamok megállapíthatnak olyan kötelezettségeket, amelyeket szükségesnek ítélnék a hea pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, feljogosít az alapügyben alkalmazandóhoz hasonló nemzeti szabályozás meghozatalára. A kérdést előterjesztő bíróság szerint ugyanis az adóalanyok számára nem jelenthet túlzott terhet, ha az ANAF honlapján minimálisan tájékozódniuk kell azon személyekről, amelyekkel szerződni szándékoznak, annak ellenőrzése céljából, hogy ez utóbbiak inaktív adóalanyok minősülnek-e, vagy sem.

15. Az e körülményre vonatkozó ítélkezési gyakorlat hiányában a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy az alapeljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Ellentétes-e a 2006/112 irányelvvel az a nemzeti szabályozás, amely alapján az adóalanytól azzal az indokkal tagadják meg a [hea]levonás jogát, hogy a költséget és a [héát] külön feltüntető számlát kibocsátó, beszállító személyt az adóhatóság inaktívnak minősítette?
- 2) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén: az első kérdésben körülírt feltételek mellett ellentétes-e a 2006/112 irányelvvel az a nemzeti szabályozás, amely alapján a héalevonási jog megtagadhatóságához elegendő az inaktívnak minősített adóalanyok listáját az [ANAF] székhelyén kifüggeszteni, és ugyanezt a listát az [ANAF] honlapján a »Közérdekű információk – Gazdasági szereplőkre vonatkozó információk« részben közzétenni?”

16. E kérdésekkel kapcsolatban a Paper Consult, a román kormány, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő észrevételeket. E két utóbbi érdekelt fél előadásait hallgatták meg a 2017. január 26-i tárgyaláson.

II. Elemzés

Az elfogadhatóságról

17. A román kormány előadja, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatatlanok, mivel a kérdést előterjesztő bíróság nem fejtette ki azon indokokat, amelyek miatt úgy véli, hogy a kérdéseire adott válasz szükséges az előtte folyamatban lévő jogvita megoldásához, tekintve, hogy a Paper Consult érvelése kizárólag az inaktívvá minősítés vele szembeni érvényesíthetlenségére, nem pedig magára az inaktivitásnak a nemzeti szabályozás szerinti következményeire vonatkozik.

18. Véleményem szerint a román kormány kifogását el kell utasítani.

19. Valóban, az EUMSZ 267. cikk által kialakított együttműködés keretében rá háruló, a tagállamokban az igazságszolgáltatás elősegítésére irányuló feladatnak megfelelően a Bíróság megtagadja, hogy hipotetikus kérdésekkel kapcsolatos tanácsadó véleményeket adjon.³ Ilyen esetekben ugyanis az uniós jog értelmezésére irányuló, a nemzeti bíróság által előterjesztett kérelemre nincs objektív szükség a határozata meghozatala, illetve az elé terjesztett jogvita eldöntése érdekében.

20. A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik – amint azt egyébként a román kormány megjegyezte –, hogy az alapeljárásbeli jogvita egy olyan jogi problémát vet fel, amelynek keretében egy magánszemély azt állítja, hogy az adóhatóságnak még akkor is el kell ismernie a héalevonáshoz való jogát, ha ez a jog egy inaktívnak minősített adóalannal kötött ügyletéből ered. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásából az is kiderül, hogy a Paper Consult szerint az előzetesen felszámított héa levonásához való jog kizárólag a 2006/112 irányelv 178. cikke a) pontjának betartásától függ.

21. Márpedig egy ilyen indokolás tömörsége ellenére is elegendő annak megértéséhez, hogy mely indokok alapján tesz fel kérdést a kérdést előterjesztő bíróság a 2006/112 irányelv értelmezésére vonatkozóan.

22. Másfelől, véleményem szerint nem a Bíróság feladata, hogy az uniós jog értelmezésére irányuló, előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések relevanciájának vélelme keretében vitassa a kérdést előterjesztő bíróságnak az előtte az alapügyben szereplő felek által előadott érvelés pontos terjedelmére vonatkozó értelmezését. Ugyanis egyedül a nemzeti bíróság felelőssége az előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapjául szolgáló jogszabályi és ténybeli háttér meghatározása, amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja.⁴

23. Ráadásul, még ha feltételezzük is – amint azt a román kormány írásbeli észrevételeiben állítja –, hogy a kérdést előterjesztő bíróság túllépte az előtte hivatkozott jogellenességre alapított jogalapok korlátait, akkor sem a Bíróság feladata az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságának vizsgálata keretében annak ellenőrzése, hogy az említett kérelem a nemzeti eljárási szabályokkal összhangban született-e.⁵

24. Ennélfogva azt javaslom a Bíróságnak, hogy nyilvánítsa elfogadhatónak az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet.

³ Lásd többek között: 2013. október 24-i Stoilov i Ko ítélet (C-180/12, EU:C:2013:693, 38. és 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁴ Ezen állandó ítélkezési gyakorlattal kapcsolatban lásd többek között: 2016. október 13-i Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej és Petrotel ítélet (C-231/15, EU:C:2016:769, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁵ Lásd ebben az értelemben többek között: 1994. március 3-i Eurico Italia és társai ítélet (C-332/92, C-333/92 és C-335/92, EU:C:1994:79, 13. pont); 2010. június 29-i E és F ítélet (C-550/09, EU:C:2010:382, 35. pont). Lásd még: a folyamatban lévő Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis ügyre vonatkozó indítványom (C-26/16, EU:C:2017:79, 21. pont).

Az ügy érdeméről

25. Ahogy azt a bevezetőmben jeleztem, a kérdést előterjesztő bíróság a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmében lényegében azt kérdezi, hogy akként kell-e értelmezni a 2006/112 irányelvet, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a más adóalanytól termékeket beszerző vagy szolgáltatásokat igénybe vevő adóalanytól azzal az indokkal tagadja meg az előzetesen felszámított hűa levonásához való jogát, hogy ez előbbi adóalanyt e nemzeti szabályozásnak megfelelően inaktívnak minősítették, és az inaktívnak minősített személyek listája megtalálható a nemzeti adóhatóság honlapján.

26. Noha a kérdést előterjesztő bíróság e kérdések szövegében nem jelöli meg a 2006/112 irányelv egyetlen különös rendelkezését sem, kétségtelen, hogy, amint azzal egyébként a jelen ügyben írásbeli észrevételeket benyújtó érdekelt felek is tisztában vannak, e bíróság pontosításokat vár a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben szabályozott hűalevonás jogára vonatkozó elv, valamint az említett irányelv 273. cikkének alkalmazásában a tagállamok által a hűa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében szükségesnek ítélt kötelezettségek közötti kapcsolatra vonatkozóan.

27. Az iratokból és a román kormány észrevételeiből ugyanis kitűnik, hogy azon romániai hűaalany gazdasági szereplők hűalevonási jogának megtagadása, amelyek e tagállamban inaktívnak minősített adóalanyoktól vesznek igénybe szolgáltatásokat, azt a célt szolgálja, hogy elriassza e gazdasági szereplőket az ilyen, az adóbevallások benyújtására irányuló kötelezettségeik teljesítésének elmulasztása miatt a visszaélés kockázatát hordozó helyzetben lévő adóalanyoktól történő beszerzéstől, és hogy végső soron elősegítse ezen adóalanyok eltávolítását a piacról, amennyiben nem rendezik a helyzetüket.

28. Az előzetesen felszámított hűa levonásához való jogra vonatkozó elv és a tagállamok által a hűa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében a gazdasági szereplőkkel szemben előírt kötelezettségek közötti összefüggésekkel széles körben foglalkozott az ítélkezési gyakorlat.⁶

29. Ezen ítélkezési gyakorlat kiindulási pontja az uniós jogalkotás által létrehozott közösségi hűarendszeren belül az adóalanyok azon jogának „alapvető” jellegére történő hivatkozás, hogy az általuk fizetendő vagy fizetett hűából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót.⁷

30. Éppen ezért a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog főszabály szerint nem korlátozható és a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül.⁸ Ez a jog a 2006/112 irányelv 167. cikke értelmében abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

⁶ Lásd többek között: 2000. szeptember 19-i Ampafrance és Sanofi ítélet (C-177/99 és C-181/99, EU:C:2000:470); 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446); 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373); 2012. szeptember 6-i Tóth ítélet (C-324/11, EU:C:2012:549); 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774); 2013. február 28-i Forwards V végzés (C-563/11, nem tették közzé, EU:C:2013:125); 2013. május 16-i Hardimpex végzés (C-444/12, nem tették közzé, EU:C:2013:318); 2015. október 22-i PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719) és 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614).

⁷ Lásd többek között: 2001. október 25-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-78/00, EU:C:2001:579, 28. pont); 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 37. pont); 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 43. pont).

⁸ Lásd ebben az értelemben többek között: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 38. pont); 2012. szeptember 6-i Tóth ítélet (C-324/11, EU:C:2012:549, 24. pont); 2015. október 22-i PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 26. pont); 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 44. pont); 2016. november 10-i Signum Alfa Sped végzés (C-446/15, nem tették közzé, EU:C:2016:869, 30. pont).

31. A Bíróság arra is emlékeztet, hogy az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. Ennélfogva 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 héakötelesek.⁹

32. A héalevonási jognak feltétele ugyanakkor mind az anyagi, mind az alaki követelmények és feltételek tiszteletben tartása.

33. Ami az anyagi feltételeket és követelményeket illeti, a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából kitűnik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen irányelv értelmében vett adóalany legyen, másrészt pedig hogy az említett jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat előbb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa.¹⁰

34. Ami az adólevonási jog gyakorlásának a szabályait illeti, amelyek az alaki követelmények és feltételek közé tartoznak,¹¹ a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja előírja, hogy az adóalany ezen irányelv 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikkének megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie. Különösen a 2006/112 irányelv 226. cikkének 3. pontja értelmében a számlának tartalmaznia kell azt a héa-azonosítószámot, amelynek felhasználásával az adóalany a termékértékesítéseket vagy a szolgáltatásnyújtásokat végezte.

35. Számos alkalommal olyan ügyben fordultak a Bírósághoz, amelyekben a nemzeti adóhatóság az alaki feltételekkel kapcsolatos szabálytalanságokra vagy mulasztásra hivatkozással megtagadta egy adóalanytól a héalevonási jog érvényesítését annak ellenére, hogy a 2006/112 irányelvben előírt érdemi feltételek teljesültek.

36. Az elemzés e szakaszában az általánosságoknál maradva, a Bíróság ítéleteiből kitűnik, hogy az előzetesen felszámított héa levonása akkor lehetséges, ha e jog keletkezéséhez szükséges anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget.¹²

37. Mivel az előzetesen felszámított héalevonás jogának megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez,¹³ a Bíróság kizárólag különleges körülmények esetén fogadhatja el, hogy az alaki kötelezettségek teljesítésének elmulasztása miatt az adóhatóság jogosan tagadja meg e jog érvényesítését egy adóalanytól.

9 Lásd ebben az értelemben többek között: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 39. pont); 2012. szeptember 6-i Tóth ítélet (C-324/11, EU:C:2012:549, 25. pont); 2015. október 22-i PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 27. pont); 2016. november 10-i Signum Alfa Sped végzés (C-446/15, nem tették közzé, EU:C:2016:869, 31. pont).

10 Lásd ebben az értelemben többek között: 2012. szeptember 6-i Tóth ítélet (C-324/11, EU:C:2012:549, 26. pont); 2015. október 22-i PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

11 Lásd e tekintetben: 2010. július 15-i Pannon Gép Centrum ítélet (C-368/09, EU:C:2010:441, 44. pont); 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 41. pont).

12 Lásd ebben az értelemben többek között: 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. pont); 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

13 Lásd: 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 52. pont).

38. Az eddigi ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a héalevonási jog elvesztése két különálló esetben engedhető meg. Egyfelől abban az esetben, amikor az alaki előírások megsértése azzal jár, hogy nem lehet bizonyítani a héalevonási jog anyagi jogi feltételeinek teljesülését.¹⁴ Másfelől, lényegében az olyan esetben, amikor a héalevonási jog megtagadható, amennyiben objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra család módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak, és az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozásául hivatkozott ügylet közvetlenül vagy közvetve héacsalás részét képezi.¹⁵

39. Az első esetről akkor van szó, ha a héa alkalmazásának biztosítása és a tagállamok adóhatósága általi ellenőrzése érdekében az alaki feltételeket pontosan meghatározzák. Teljes mértékben logikus tehát a levonási jog érvényesítésének megtagadása, amennyiben e követelményeknek ezzel összefüggésben olyan mértékű megsértésére kerül sor, hogy lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik a levonási jog anyagi jogi feltételei teljesülésének ellenőrzése.

40. Ugyanakkor úgy tűnik, hogy az alapügyben nem áll fenn ez az eset.

41. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy a Paper Consult, amelytől megtagadták a levonási jogot, rendelkezik a 2006/112 irányelv értelmében vett adóalanyi minőséggel, továbbá gazdasági tevékenysége keretében igénybe vette és megfizette egy másik, szintén héafizetésre köteles, azonban az adóbevallások benyújtásának elmulasztása miatt a nemzeti szabályozás értelmében inaktívnak minősített gazdasági szereplő, a Rom Packaging által nyújtott, a 2001. január 3-i szerződés tárgyát képező szolgáltatásokat. Az ügy iratainak egyike sem utal arra, hogy a román adóhatóság ne tudta volna ellenőrizni a Paper Consult részére számlázott szolgáltatások valóságát, vagy hogy számukra lehetetlen lett volna a két gazdasági szereplő személyazonosságának és státuszának ellenőrzése.

42. Elsősorban a Rom Packaging adóalanyi minőségével kapcsolatban, és a román kormánynak e státusz fennállását tagadó írásbeli észrevételei ismeretében megjegyzem, hogy az adótörvénykönyv 11. cikkének (1a) bekezdése értelmében az inaktívnak minősített adóalanyok megőrzik adóalanyi minőségüket, mivel továbbra is kötelesek a héát megfizetni, anélkül hogy az inaktivitási időszak alatt jogosultak lennének a héalevonásra.

43. A 2006/112 irányelv értelmében vett adóalanyi minőség, amely ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerint azt a személyt illeti meg, amely „bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”, semmi esetre sem tehető függővé az adóbevallások benyújtására és a héa megfizetésére, illetve a héanyilvántartásba történő bejegyzésre irányuló kötelezettségtől.¹⁶ A Bíróság így nemrégiben kimondta, hogy annak ellenére, hogy egy nemzeti jogszabály egy gazdasági szereplőt „nemlétezőnek” nyilvánít többek között a héanyilvántartásba vételének hiánya, adóbevallás benyújtásának és adó megfizetésének elmulasztása miatt, el lehet ismerni, hogy e gazdasági szereplő a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek értelmében adóalanyi minőséggel rendelkezik.¹⁷ Ezt a minőséget olyan számlakibocsátó vonatkozásában is elismerte, amelynek egyéni vállalkozói igazolványát korábban visszavonták, és amely így már nem jogosult az adószáma használatára.¹⁸

14 Lásd ebben az értelemben többek között: 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

15 Lásd ebben az értelemben többek között: 2013. január 31-i LVK-ítélet (C-643/11, EU:C:2013:55, 59., 60. és 64. pont); 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 47–50. pont).

16 Lásd: 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 39. és 40. pont).

17 Lásd: 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 19., 31., 39. és 42. pont).

18 Lásd 2012. szeptember 6-i Tóth ítélet (C-324/11, EU:C:2012:549, 28–33. pont).

44. A második esetnek, amelyben a Bíróság elfogadta, hogy a levonási jog megtagadható, lényegében a tagállamok számára a 2006/112 irányelv 273. cikkének első albekezdésében biztosított azon lehetőség az alapja, hogy „más kötelezettségeket is [megállapíthassanak], amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás *megakadályozása* érdekében”.¹⁹

45. Amint arra már rámutattam, az egyes adóalanyok inaktívvá minősítésének romániai rendszere három vagylagos előfeltevésen alapul, amelyek keretében a román szabályozás abból indul ki, hogy adócsalás veszélye áll fenn. Ezen előfeltevések között szerepel az az eset, amikor a Rom Packakinghoz hasonlóan egy hat hónapos időszakban elmulasztják valamennyi adóbevallás, köztük a héához kapcsolódó bevallások benyújtását. E mulasztás szankciója az inaktivitási időszak folyamán ezen adóalanyok által megvalósított beszerzések után megfizetett héa levonásához való jognak az adótörvénykönyv 11. cikkének (1a) bekezdése alapján történő megtagadása. Ez a rendelkezés véleményem szerint egyértelműen azon intézkedések közé tartozik, amelyek célja annak *megakadályozása*, hogy az adócsalás kockázatát magukban hordozó helyzetekben ne kerüljön sor az adócsalások megvalósulására. Az adóbevallás benyújtásának elmulasztása, beleértve a héabevallását, ugyanis alkalmas arra, hogy elrejtse az érintett adóalany adócsalásra irányuló kísérletét, a kitűzött cél pedig a teljes inaktivitási időszakban előzetesen felszámított héa levonásához való jog említett adóalanytól való megtagadása révén az ilyen csalás megvalósulásának megakadályozása.

46. Ugyanakkor a jelen ügy nem egy inaktívnak minősített adóalany adóügyi helyzetéről, hanem olyan adóalanyokról szól, amelyek, a Paper Consulthoz hasonlóan, az előbbi inaktívvá minősítése ellenére ilyen adóalanytól vásárolnak.

47. Az adótörvénykönyv 11. cikkének (1b) bekezdése, mivel az előzetesen felszámított héa levonásához való jog megtagadásának szankcióját azokkal az adóalanyokkal szemben is alkalmazza, amelyek termékeket vásárolnak vagy szolgáltatást vesznek igénybe inaktívnak minősített gazdasági szereplőtől, vitathatatlanul hozzájárul az inaktívvá minősítés rendszere által követett, az adócsalás elleni küzdelemre irányuló célkitűzéshez.

48. Az inaktívvá minősítés szabályozásával összefüggésben értelmezve e cikk célja, hogy legalább közvetve arra kötelezze ezeket az adóalanyokat, hogy tájékozódjanak a leendő szerződő partnerük esetleges inaktív státuszáról (amely magában hordozza az adócsalás kockázatát).

49. Egy ilyen kötelezettség meghaladja a Bíróság által jóváhagyott azon követelményt, mely szerint, amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, a körültekintő gazdasági szereplőt az ügy körülményeitől függően arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni.²⁰

50. A román jogba bevezetett, az adóalanyok inaktivitási státuszáról történő tájékoztatói kötelezettség ugyanis a Romániában gazdasági tevékenységet végző, és ugyanezen tagállamban más gazdasági szereplőtől vásárolni tervező valamennyi gazdasági szereplőt terheli, függetlenül attól a körülménytől, hogy ezt a gazdasági szereplőt ténylegesen inaktívnak minősítették-e, és így elkövetett-e a román adóhatóság által megállapított szabálytalanságokat. Ennek következtében egy olyan általános jellegű kötelezettségről van szó, amely valamennyi gazdasági szereplőt a leendő szerződéses partnere adózás

¹⁹ Lásd e tekintetben többek között: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 55. pont); 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 49. pont).

²⁰ Lásd többek között: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 60. pont); 2013. február 28-i Forwards V végzés (C-563/11, nem tették közzé, EU:C:2013:125, 40. pont); 2013. május 16-i Hardimpex végzés (C-444/12, nem tették közzé, EU:C:2013:318, 25. pont); 2015. július 15-i Koela-N végzés (C-159/14, nem tették közzé, EU:C:2015:513, 47. pont).

terén fennálló „megbízhatóságának” ellenőrzése céljából a román adóhatóság által kiadott, inaktívnak minősített gazdasági szereplők nyilvános listájának megtekintésére kötelezi, függetlenül attól, hogy van-e bármilyen jele annak, hogy a leendő szerződéses partner szabálytalanságokat vagy héacsalást követhetett el.

51. Azonban, figyelembe véve, hogy a román jogban szabályozott, nyilvános és könnyen hozzáférhető az inaktivitási státusz, úgy látom, hogy ez a kötelezettség nem ró túlzott terhet a romániai héaalanyokra, amelyekről szokásos esetben elvárható, hogy ismerjék a nemzeti szabályozást és legalább egy átlagos kereskedő gondosságával eljárva tájékozódjanak a román adóhatóságok által inaktívnak minősített adóalanyokról az ANAF honlapján található listáján.

52. Ez a kötelezettség véleményem szerint azon intézkedések körébe tartozik, amelyek észszerűen megkövetelhetők az adóalanytól annak ellenőrzése érdekében, hogy az általa tervezett ügylet nem jár-e azzal a kockázattal, hogy adócsalásban való részvételhez vezet.

53. Végezetül mind a román kormány, mind a Bizottság megjegyzi, hogy ez a nemzeti szintű online közzétételi rendszer közös elemeket is tartalmaz az uniós szintű (automatizált) héa-információcsererendszerrel (VIES), amely lehetővé teszi a gazdasági szereplők számára, hogy kereskedelmi partnereik héa-azonosítószámáról megerősítést kaphassanak, a nemzeti adóhatóságok számára pedig, hogy ellenőrizhessék a Közösségen belüli ügyleteket, és hogy felderítsék az esetleges szabálytalanságokat.²¹

54. Azokkal az ügyekkel ellentétben ugyanis, amelyekben a Bíróság megállapította, hogy a szabálytalanságok és az esetleges csalások ellenőrzésének és felderítésének főszabály szerint a nemzeti adóhatóságok hatáskörébe tartozó feladatát az adóalanyokra hárították át,²² a román szabályozás kizárólag azt követeli meg az adóalanyoktól, hogy ellenőrizzék, az a gazdasági szereplő, amelytől vásárolni szándékoznak, szerepel-e a nemzeti adóhatóságok által lefolytatott ellenőrzések következtében inaktívnak minősített gazdasági szereplőknek – nyilvános, és az ANAF honlapján elérhető – listáján. Ez az inaktívnak minősített gazdasági szereplők listáján történő tájékozási követelmény semmiképpen sem valósítja meg a nemzeti adóhatóságok ellenőrzési feladatainak az adóalanyokra történő áthárítását.

55. Ennélfogva azt az adóalanyt, amely héaköteles ügyleteket köt egy inaktívnak minősített gazdasági szereplővel, minden esetben úgy kell tekinteni, mint amely tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az ilyen ügyletek megkötése adócsalás kockázatát jelenti.

56. Igazolja-e az ilyen kockázat ismerete vagy észszerűen feltételezett ismerete a héalevonási jog gyakorlásának ezen adóalanytól történő megtagadását?

57. Úgy gondolom, nem.

58. Először is, ez az eset nem felel meg az ítélkezési gyakorlatban kidolgozott azon helyzetnek, amelyben a héalevonási jogot érvényesen meg lehet tagadni, amennyiben az adóalany tudott vagy tudnia kellett arról, hogy beszerzésével *héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt*, különösen akkor, ha ezt a csalást az eladó követi (vagy követte) el.²³

²¹ Lásd e tekintetben: 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet (C-21/16, EU:C:2017:106, 28. pont).

²² Lásd többek között: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 61., 62. és 65. pont); 2012. szeptember 6-i Tóth ítélet (C-324/11, EU:C:2012:549, 42–44. pont).

²³ Lásd ebben az értelemben: 2015. október 22-i PPUH Stehcamp ítélet (C-277/14, EU:C:2015:719, 48. és 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59. Ennek következtében az uniós jog és az ítélkezési gyakorlat jelen állapotában a héacsalás egyszerű kockázata, amelynek mértéke egyébként viták tárgyát képezheti, nem elegendő indoka a levonási jog megtagadásának.

60. Másodszor, emlékeztetnem kell arra, hogy a Bíróság megítélése szerint a 2006/112 irányelv 273. cikkében meghatározott célokat szolgáló nemzeti intézkedéseknek be kell tartaniuk az arányosság elvét, és így nem alkalmazhatók oly módon, hogy *következézetesen* megkérdőjelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal a héa semlegességének alapelvét.²⁴

61. A jelen ügyben a héalevonáshoz való jog megtagadása egy olyan szankciót jelent, amelynek elrettentő hatása valójában nem annyira az inaktívnak minősített gazdasági szereplőknek az ANAF elnöke által kibocsátott listája alapján történő tájékoztatói kötelezettség hatékony érvényesülésének biztosítására, hanem sokkal inkább arra irányul, hogy elriassza az adóalanyokat az inaktívnak minősített gazdasági szereplőktől történő vásárlástól, és arra, hogy, amint azt a román kormány kifejtette, végső soron kizárja ez utóbbiakat a piacról, amennyiben nem rendezik a helyzetüket.

62. Ezáltal az az adóalany, amely, miután tájékozódott az inaktívnak minősített gazdasági szereplők listájáról, és megállapította, hogy az a gazdasági szereplő, amelytől vásárolni szándékozik, szerepel a listán, mindennek ellenére mégis e gazdasági szereplőtől vásárol,²⁵ a román jog szerint az említett ügyletek vonatkozásában nem részesülhet héalevonásban, függetlenül azoktól a biztosítékoktól, amelyeket ez az adóalany ez utóbbi gazdasági szereplőtől esetlegesen annak biztosítására kapott, hogy a levonási jogot megalapozó egyedi ügyletekhez nem kapcsolódik adócsalás, és hogy a héa az állami költségvetésbe befizetésre kerül.

63. Más szavakkal, amint arra a Bizottság jogosan hivatkozott a tárgyaláson, a román szabályozás végső soron az inaktívnak minősített gazdasági szereplővel héaköteles ügyletet kötő valamennyi adóalanyra vonatkozóan megdönthetetlenül vélelmezi az adócsalásban történő részvételt. Ez a szabályozás valamennyi inaktívnak minősített gazdasági társaságtól vásárló adóalannal szemben előírja a héalevonás jogának következetes megtagadását, tekintet nélkül arra, hogy az ezen adóalany és e gazdasági szereplő által előadott tények és dokumentumok alapján, többek között egy adóellenőrzést követően, az érintett ügyletekkel kapcsolatos adócsalás teljes kockázata érvényesen kizárható, amennyiben ez utóbbi ügyletek megfelelnek a héalevonási jog 2006/112 irányelv szerinti anyagi és alaki feltételeinek, és nem volt adóbevétel-vesztés.

64. Az ilyen nemzeti szabályozás véleményem szerint túllép a héa pontos behajtására és az adócsalás megakadályozására irányuló cél megvalósításához szükséges mértéken.

65. A kérdést előterjesztő bíróság az alapügyre vonatkozóan semmiféle olyan tényezőt nem említett, amelyből arra lehetne következtetni, hogy a Paper Consult és a Rom Packaging között létrejött ügyletek adócsalást fednének el, vagy hogy az ez utóbbi társaság által a Paper Consult részére az említett ügyletek után kiállított számlán feltüntetett héa ne felelne meg az állami költségvetésbe befizetett összegnek.

²⁴ Lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 57. pont); 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 49. pont). Emlékeztetőül: a Bíróság rendszeresen felidézi, hogy az arányosság elve megköveteli a tagállamoktól, hogy olyan eszközöket vegyenek igénybe, amelyek lehetővé teszik az ilyen cél hatékony elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik az uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit, mint például a héalevonási jog alapelvét, lásd többek között: 2012. október 18-i Mednis ítélet (C-525/11, EU:C:2012:652, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2017. március 16-i Bimotor ítélet (C-211/16, nem tették közzé, EU:C:2017:221, 27. pont).

²⁵ Ez a döntés olyan, teljes mértékben jogszerű gazdasági indokokon alapulhat, mint amilyen egy szelektív vagy kizárólagos forgalmazási csatorna megléte, az inaktívnak minősített gazdasági szereplő által értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások különleges adottságai.

66. Ráadásul, a nemzeti szabályozás aránytalan jellegét meglátásom szerint az a Paper Consult által az írásbeli észrevételeiben előadott, és a román kormány által nem vitatott körülmény is megerősíti, hogy az adótörvénykönyv 11. cikkének (1b) bekezdése értelmében az inaktívnak minősített gazdasági szereplő szerződő partnerével szemben alkalmazott héalevonási jog megtagadása végleges, ami azt jelenti, hogy ez a szerződő partner még akkor is viseli ezt az adóterhet, amikor az inaktívnak minősített gazdasági szereplő teljes egészében rendezi az adókötelezettségeivel kapcsolatos helyzetét. Ez a helyzet eltérő és inkohere az inaktívnak minősített gazdasági szereplő helyzetéhez képest, amely az adótörvénykönyv 11. cikkének (1b) bekezdése értelmében a román adóhatóság általi „újra aktiválását” követő adóévben visszaigényelheti azt a héa összeget, amelynek a levonását az inaktivitási időszakban megtagadták tőle.

67. E nemzeti szabályozás e tényezője vonatkozásában, az inaktívnak minősített gazdasági szereplő szerződő partnerével szemben alkalmazott héalevonási jog megtagadásának arányos jellegére vonatkozóan a Bíróság által feltett kérdésekkel kapcsolatban a román kormány a tárgyaláson előadta, hogy az adótörvénykönyv módosítása értelmében e törvénykönyv 2017. január 1-jétől immár valamennyi inaktívnak minősített gazdasági szereplőtől vásárló adóalany számára biztosítja az e gazdasági szereplő inaktivitási időszaka alatt létrejött ügyletek utáni héa levonásában való részesülést abban az esetben, ha ez utóbbi később rendezte a helyzetét, különösen az adóbevallásokra vonatkozó kötelezettségeivel összefüggésben.

68. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia e módosítás hatályát, többek között azt, hogy az alapügy tényállásának időpontjára visszamenőleg alkalmazható-e, figyelembe véve azt a körülményt, hogy a Bizottság által az írásbeli észrevételeiben közölt információk szerint a Rom Packagingot az ANAF elnöke 2012. április 24-én „újra aktívra minősítette”.

69. Az alapügy körülményeitől függetlenül, az adótörvénykönyv módosítása és a román kormány által a tárgyaláson előadott magyarázatok ugyanakkor továbbra is arra engednek következtetni, hogy maguk a román hatóságok is észlelték, hogy aránytalan az inaktívnak minősített gazdasági szereplő kereskedelmi partnere héalevonási jogának még az e gazdasági szereplő adóbevallási kötelezettségével kapcsolatos helyzetének teljes körű rendezését követően is alkalmazott következetes és végleges megtagadása.

70. Úgy vélem, hogy abban az esetben, amikor egy romániai adóalany egy, ugyanezen tagállamban inaktívnak minősített gazdasági szereplőtől szerez be termékeket, vagy vesz igénybe szolgáltatást, a héalevonási jog az ezen jog alapját képező ügyletek rendezéséig történő egyszerű felfüggesztése megfelelőbb intézkedés az ilyen jog gyakorlásának következetes és végleges megtagadásához képest.

71. Igaz, hogy amikor egy romániai adóalany úgy vásárolt egy inaktívnak nyilvánított gazdasági szereplőtől, hogy előtte nem tájékozódott az inaktívnak minősülő gazdasági szereplők listájáról, megsértette a nemzeti szabályozásban számára előírt kötelezettségek egyikét. Amint arra korábban már rámutattam, egy ilyen kötelezettség önmagában egyáltalán nem tűnik eltúlzottnak. Véleményem szerint az uniós joggal nem ellentétes egy ilyen alaki feltétel megsértése esetén elrettentő, és a jogsértés mértékével arányos, például pénzbírság formájában megjelenő szankció alkalmazása. Ugyanakkor egy ilyen kötelezettség megsértése nem jelenti azt, hogy a héalevonási jog alapját képező egyedi ügyletekkel kapcsolatban az adóalany nem kaphatott az inaktívnak minősített gazdasági szereplőtől a fentiekben általam hivatkozott biztosítékokat arra vonatkozóan, hogy ezek az ügyletek semmilyen adócsaláshoz nem kapcsolódnak, és hogy a héa összege befizetésre kerül az állami költségvetésbe.

72. Mindenesetre úgy gondolom, hogy a román szabályozás alapját képező megdönthetetlen vélelem, amelynek következtében egyetlen adóalany sem szolgáltathat olyan bizonyítékot, amellyel igazolhatná, hogy az inaktívnak minősített gazdasági szereplővel kötött ügylet eleget tesz a 2006/112 irányelvben az említett ügyletekhez kapcsolódó héa levonásához való jog gyakorlásához előírt feltételeknek, túllép az említett szabályozás jogszerű céljainak megvalósításához szükséges mértéken.

73. A fenti megállapításokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg: a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és ahhoz vezet, hogy abban az esetben is, amikor nem állapítottak meg adócsalást vagy adóbevétel-kiesést, következetesen és végleges hatállyal megtagadják a héa levonásához való jogot azon adóalanytól, amely megfizette az említett szabályozás alapján „inaktívnak” minősített gazdasági szereplővel annak ellenére kötött ügyleteket terhelő héát, hogy az érintett gazdasági szereplőnek az adócsalás kockázatán alapuló inaktívvá minősítése az érintett tagállamban nyilvános és valamennyi adóalany által könnyen hozzáférhető.

A román kormány részéről a Bíróság által meghozandó ítélet időbeli hatályának korlátozása tárgyában előterjesztett kérelemről

74. Amennyiben a Bíróság egyetért az elemzésemmel, határoznia kell a román kormány által az írásbeli észrevételeiben előadott azon kérelemről, amely a meghozandó ítélet időbeli hatályának korlátozására irányul.

75. Kérelme alátámasztásául a román kormány először arra hivatkozik, hogy a román hatóságok jóhiszeműen jártak el. Ezt a jóhiszeműséget két indok támasztja alá. Az egyik a Bíróság ítélkezési gyakorlatának terjedelmére vonatkozó objektív kétségeken alapul. A másik a Bizottság eljárásán alapul, amely 2014. májusában elfogadta a jelen ügyben szóban forgó nemzeti szabályozás tárgyában, az úgynevezett „EU Pilot” eljárás keretében benyújtott panaszra a román hatóságok által adott választ, ami alapján e hatóságok arra következtethettek, hogy ez a szabályozás összeegyeztethető volt az uniós joggal. Másodszor, a román kormány előadja, hogy súlyos pénzügyi következményekkel jár, ha a Bíróság ítélete következtében minden olyan gazdasági szereplő számára biztosítani kell a héalevonás jogát, amely 2007 óta inaktívnak minősített gazdasági szereplővel kötött ügyleteket. A román kormány becslése szerint ez a többletterhek a bruttó hazai termék 0,5%-ának felelhet meg.

76. A Bizottság szóbeli észrevételeiben, azzal az indokkal, hogy az ítélkezési gyakorlatban meghatározott feltételek nem teljesülnek, arra kérte a Bíróságot, hogy utasítsa el ezt a kérelmet.

77. Egyetértek a Bizottság álláspontjával.

78. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon értelmezés, amelyet a Bíróság valamely uniós jogszabály kapcsán fejt ki az EUMSZ 267. cikkben ráruházott hatáskör gyakorlása során, magyarázza és pontosítja a szabály jelentőségét és terjedelmét, amint azt hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna. Ebből következik, hogy az így értelmezett szabályt a bíróság alkalmazhatja, és alkalmaznia kell még az értelmezés iránti kérelemről határozó ítélet előtt keletkezett és létrejött jogviszonyokkal kapcsolatban is, ha egyebekben adottak a feltételek az említett szabály alkalmazásával kapcsolatos pernek a hatáskörrel rendelkező bíróság előtti megindításához.²⁶

79. A Bíróság csak kivételesen, az uniós jogrendhez szorosan hozzátartozó jogbiztonság általános elvének alkalmazása útján korlátozhatja bármely érdekelt azon lehetőségét, hogy a jóhiszeműen létrejött jogviszonyok vitatása céljából a Bíróság által értelmezett rendelkezésre hivatkozzon. A Bíróság az érdekelt jóhiszeműségére és a súlyos zavarok kockázatának fennállására vonatkozó két alapvető feltétel teljesülése esetén dönthet e korlátozás elrendeléséről.²⁷

26 Lásd többek között: 2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC és társa ítélet (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 58. pont); 2012. október 18-i Mednis ítélet (C-525/11, EU:C:2012:652, 41. pont); 2015. január 22-i Balazs ítélet (C-401/13 és C-432/13, EU:C:2015:26, 49. pont).

27 2015. január 22-i Balazs ítélet (C-401/13 és C-432/13, EU:C:2015:26, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

80. Mivel ezek a feltételek együttesen alkalmazandóak, ha egyikük nem teljesül, nem szükséges megvizsgálni, hogy a másik teljesül-e.²⁸

81. Emlékeztetek arra is, hogy a Bíróság csak világosan meghatározott körülmények között korlátozza az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek nyomán hozott ítéletei időbeli hatályát, többek között abban az esetben, amikor különösen az érvényes és hatályos szabályozás alapján jóhiszeműen létrejött jogviszonyok magas száma miatt súlyos gazdasági következmények felmerülésének kockázata áll fenn, és úgy tűnik, hogy a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat az uniós rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság az uniós jognak meg nem felelő magatartásra indította, és e bizonytalansághoz esetleg maguk a tagállamok vagy a Bizottság magatartása is hozzájárult.²⁹

82. A jelen ügyben úgy vélem, hogy az érdekeltek, köztük a román adóhatóságok jóhiszeműségére vonatkozó feltétel nem teljesült.

83. Ami a román kormány által jelzett, az uniós jog értelmezésére vonatkozó kétségeket, nem pedig az ítélkezési gyakorlat értelmében vett objektív és jelentős bizonytalanságot illeti, bár igaz, hogy a jelen ügy alapjául szolgáló helyzet csak kis mértékben tér el a Bíróság által korábban vizsgált ügyektől, az adóalanyok héalevonási jogának megtagadása – amint a fenti elemzésben rámutattam – a közös héarendszer egyik alapelve alóli kivételt képez, amelynek jogszerűsége az állandó ítélkezési gyakorlat szerint csak kivételes körülmények esetén állapítható meg. Noha ez az ítélkezési gyakorlat az elmúlt években sokat finomodott, az alapját képező elvek régiiek, és mindenesetre már 2007. január 1., azaz Románia Európai Unióhoz való csatlakozása előtt is fennálltak.³⁰ Ennélfogva, még ha elfogadjuk is, hogy objektív és jelentős bizonytalanságot megvalósító helyzetről van szó, e helyzet vitathatatlanul nem az uniós jog rendelkezéseinek hatályából, hanem a jelen ügy alapjául szolgáló szabályozásnak Románia Európai Unióhoz történő csatlakozását követő fenntartásából ered.

84. Az „EU Pilot” eljárás Bizottság általi lezárása nem változtat ezen az elemzésen.

85. Ez az informális eljárás, amelyet a Bizottság „Az eredmények Európája – a[z uniós] jog alkalmazása” című közleményében³¹ vezetett be, az uniós jog helyes alkalmazásának ellenőrzése és az e jogalkalmazás által felvetett kérdések korai szakaszban történő megoldása érdekében a Bizottság és a tagállamok között folytatott önkéntes együttműködést foglalja magában. Noha előfordulhat, hogy egy ilyen eljárás célja kizárólag tájékoztatás vagy információ iránti kérelem, az esetek többségében arra irányul, hogy a lehető legnagyobb mértékben elkerülhető legyen az EUMSZ 258. cikk szerinti kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás megindítása.³² Ugyanakkor egy ilyen, a Szerződések rendelkezéseinek hatálya alá nem tartozó informális eljárás lezárása egyáltalán nem csorbítja a Bizottság lehetőségét az EUMSZ 258. cikk szerinti formális eljárás megindítására. A Bizottság magatartása semmiképpen sem alapozhatja meg a tagállam jogos bizalmát a tekintetben, hogy nemzeti szabályozása összeegyeztethető az uniós joggal, amikor, mint a jelen ügyben is, az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy nem áll fenn az uniós jog, és különösen a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság.

28 Lásd többek között: 2014. február 27-i *Transportes Jordi Besora* ítélet (C-82/12, EU:C:2014:108, 28. pont); 2015. január 22-i *Balazs* ítélet (C-401/13 és C-432/13, EU:C:2015:26, 53. pont).

29 Lásd ebben az értelemben: 2015. január 22-i *Balazs* ítélet (C-401/13 és C-432/13, EU:C:2015:26, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Az előzetesen felszámított hea levonásához való jog alapvető, és főszabály szerint korlátlan jellegére vonatkozóan lásd többek között: 1995. július 6-i *BP Soupergaz* ítélet (C-62/93, EU:C:1995:223, 16–18. pont), a héalevonási jog gyakorlásának, az adóalanyok egyes költségvetési vonatkozásában, az adóelkerülés és az adókijátszás megakadályozása érdekében történő következetes elutasításáról szóló intézkedéssel összefüggésben az arányosság elvének betartására (vagy megsértésére) vonatkozóan lásd: 2000. szeptember 19-i *Ampafrance és Sanofi* ítélet (C-177/99 és C-181/99, EU:C:2000:470, 60–62. pont).

31 COM (2007) 502 végleges.

32 Ezen eljárásnak az Európai Unió intézményeinek dokumentumaihoz való hozzáférésre vonatkozó uniós joggal összefüggő különböző jellemzőire vonatkozóan lásd többek között: *Sharpston* főtanácsnok Svédország kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-562/14 P, EU:C:2016:885, 40–54. pont).

86. Ilyen körülmények között azt javaslom a Bíróságnak, hogy anélkül utasítsa el a román kormány azon kérelmét, amely a meghozandó ítélet időbeli hatályának korlátozására irányul, hogy szükség volna a súlyos zavarok kockázata fennállásának vizsgálatára.

III. Véggövetkeztetések

87. A fenti megállapításokra tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári fellebbviteli bíróság, Románia) előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseire az alábbi választ adja:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és ahhoz vezet, hogy abban az esetben is, amikor nem állapítottak meg adócsalást vagy adóbevétel-kiesést, következetesen és végleges hatállyal megtagadják a hozzáadottérték-adó levonásához való jogot azon adóalanytól, amely megfizette az említett szabályozás alapján „inaktívnak” minősített gazdasági szereplővel annak ellenére kötött ügyleteket terhelő hozzáadottérték-adót, hogy az érintett gazdasági szereplőnek az adócsalás kockázatán alapuló inaktívvá minősítése az érintett tagállamban nyilvános és valamennyi adóalany által könnyen hozzáférhető.