



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2020. július 2.\*

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

A C-835/18. sz. ügyben,

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

az **SC Terracult SRL**

és

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

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

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

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: R. Schiano tanácsos,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az SC Terracult SRL képviselőjében I. Kocsis-Josan avocată,
- a román kormány képviselőjében kezdetben E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman, O.-C. Ichim és C.-R. Canțăr, később E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman és O.-C. Ichim, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelve: román.

– az Európai Bizottság képviselőjében A. Armenia és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben, a főtanácsnok indítványának a 2020. március 26-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2013. július 22-i 2013/43/EU tanácsi irányelvvvel (HL 2013. L 201., 4. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) rendelkezéseinek, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az SC Terracult SRL, román jog szerint létrehozott gazdasági társaság (a továbbiakban: Terracult) és a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (temesvári regionális államháztartásügyi főigazgatóság – Arad megyei államháztartási hatóság, a jogi személyek adóellenőrzéséért felelős 5. számú hivatal, Románia), valamint az ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (nemzeti adóhivatal, temesvári regionális államháztartásügyi főigazgatóság, panaszok kezelésével foglalkozó szolgálat, Románia) között, hozzáadottérték-adónak (héa) az említett társaság javára történő visszatérítését elutasító és e társaságot adókülönbözlet megfizetésére kötelező adómegállapító határozat megsemmisítése iránti kérelem tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

- 3 A héairányelv 193. cikke értelmében:

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

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

„(1) A tagállamok 2018. december 31-ig, legalább kétéves időszakra előírhatják, hogy az alábbiakban felsorolt termékek és szolgáltatások esetében a héa megfizetéséért felelős személy az az adóalany, akinek a részére azokat értékesítették:

[...]

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

[...]

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

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

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

### *A román jog*

- 6 A 2003. december 24-i Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (az adóügyi eljárásról szóló 92. sz. kormányrendelet) 7. cikkének (2) bekezdése értelmében (*Monitorul Oficial al României*, I. rész, 941. sz., 2003. december 29.):

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

- 7 Ugyanezen rendelet „Panasz benyújtásának lehetősége” című 205. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

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

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

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

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

[...]

(4) A panaszt benyújtó fél, a beavatkozó felek vagy képviselőik új bizonyítékokat terjeszthetnek elő kérelmük alátámasztására. Ebben az esetben a megtámadott közigazgatási aktust kibocsátó adóhatóságnak vagy adott esetben az ellenőrzést végző szervnek lehetősége lesz dönteni ezen új tényekről.”

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

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

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

[...]

(3) Azok az adóalanyok, akiket/amelyeket adóellenőrzés alá vontak és akik/amelyek vonatkozásában a befizetett adó helyes meghatározását illetően hibákat tártak fel és állapítottak meg, és mivel az ilyen adóalanyok az illetékes adóhatóság által meghozott közigazgatási határozat alapján kötelesek ezeket az összegeket megfizetni, az (1) bekezdés b) pontja értelmében vett helyesbített számlát állíthatnak ki a vevők vagy a szolgáltatás igénybe vevői tekintetében. A kiállított számlákon fel kell tüntetni, hogy azokat az ellenőrzést követően állították ki, és azokat az adóbevallásban külön rovatba kell bevezetni. A vevő vagy a szolgáltatás igénybe vevője az ilyen számlákon feltüntetett adót a 145–147<sup>2</sup> cikkben meghatározott korlátozások és feltételek mellett jogosult levonni.”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

- 11 2013. október 10. és 14. közötti időszakban a Donauland SRL, román jog szerint létrehozott gazdasági társaság, repcét értékesített az Almos Alfons Mosel Handels GmbH (a továbbiakban: Almos), német jog szerint létrehozott gazdasági társaság részére. Álláspontja szerint a vonatkozó ügyletek Közösségen belüli termékértékesítéseknek minősültek.
- 12 Mivel a Donauland a rá vonatkozó adóellenőrzés során nem tudta bemutatni az azt igazoló dokumentumokat, hogy az ekként értékesített repce elhagyta Románia területét, az illetékes adóhatóság azt állapította meg, hogy a Közösségen belüli termékértékesítésekre előírt héamentesség nem alkalmazható ezen ügyletekre. E hatóság a 2014. március 4-i adómegállapító határozatban (a továbbiakban: 2014. március 4-i adómegállapító határozat) az Almos részére 2013 októberében teljesített, belföldi értékesítéseknek minősülő, az általános 24%-os héamérték hatálya alá tartozó repceértékesítések után héa jogcímén 440 241 román lej (RON) (hosszvetőleg 100 000 euró) összeget vetett ki a Donauland terhére. A Donauland nem vitatta ezen adómegállapító határozatot, amely következképpen jogerőssé vált.
- 13 2014. március 27-én a Donauland a 2014. március 4-i adómegállapító határozatnak megfelelően az érintett Közösségen belüli termékértékesítéseket átminősítette, az általános héamérték hatálya alá tartozó belföldi értékesítések kategóriájába sorolva azokat, és ennek érdekében helyesbített számlákat bocsátott ki. E számlákon feltüntették az említett Közösségen belüli termékértékesítések törlését és azok átminősítését. Megemlítették azok helyesbítő jellegét, és pontosították, hogy kibocsátásukra a 2014. március 4-i adómegállapító határozat alapján került sor.

- 14 2014. március 28-án az Almos arról tájékoztatta a Donaulandot, hogy észrevette, hogy az említett helyesbítő számlákon az Almos németországi adóazonosító száma szerepel, és ugyanezen számlák kijavítását kérte, annak érdekében, hogy azok a romániai azonosító adatait tartalmazzák. Az Almos azt is jelezte a Donaulandnak, hogy a szóban forgó repce nem hagyta el Románia területét, és hogy az érintett értékesítések a fordított héamechanizmus hatálya alá tartoznak.
- 15 Így 2014. március 31-én a Donauland újabb helyesbítő számlákat bocsátott ki, amelyek a szóban forgó, általános héamérték hatálya alá tartozó belföldi értékesítéseket a fordított héamechanizmus hatálya alá tartozó értesítések kategóriájába minősítették át a vevő téves azonosítása okán, ami az Almos 2014. március 28-i közlését követően nyert megállapítást. Mivel ezeket az új, helyesbítő számlákat figyelembe vették a 2014. márciusi héabevallásban, a Donauland a folyó időszak tekintetében fizetendő héából levonta az e számlákhoz kapcsolódó héát. Mivel negatív előjelű heaösszeget számítottak, a Donauland kérte a 2014. március 4-i adómegállapító határozatban említett heakülönbözetnek megfelelő 440 241 RON (hosszvetőleg 100 000 euró) összegű hea visszatérítését.
- 16 Az illetékes adóhatóság, miután 2016. november 28. és 2017. február 10. között ellenőrizte az említett hea-visszatérítés iránti kérelmet, 2017. február 10-i adómegállapító határozatával (a továbbiakban: 2017. február 10-i adómegállapító határozat) a Terracultot – amely 2016. augusztus 1-jén beolvadással vásárolta meg a Donaulandot – terhelte a 2013. októberi repceértékesítésekhez kapcsolódó heakülönbözet címén e 440 241 RON (hosszvetőleg 100 000 euró) összeggel. Ezen adóhatóság többek között megállapította, hogy e repceértékesítések átminősítése és fordított héamechanizmus hatálya alá tartozó termékértékesítésként való besorolása jogellenesen semmissé teszi a 2014. március 4-i adómegállapító határozat hatályát, noha az jogerőssé vált.
- 17 A 2017. február 10-i adómegállapító határozattal szemben a Terracult közigazgatási panaszt nyújtott be, amelyet a Terracult 2017. július 14-én elutasított.
- 18 2018. február 2-án a Terracult keresetet indított a Tribunalul Arad előtt (Arad megyei törvényszék, Románia) többek között a panaszát elutasító 2017. július 14-i határozat megsemmisítése, a 2017. február 10-i adómegállapító határozat részleges megsemmisítése és a 2014. március 4-i adómegállapító határozat alapján kifizetett összeg visszatérítése iránt. A Terracult megállapította, hogy e visszatérítés azért volt szükséges, mert a Donauland először is egyszerűen megfelelt az Almos által szolgáltatott információknak, amelyek szerint az értékesített repce elhagyja Románia területét, majd a 2014. március 4-i adómegállapító határozatnak, amely megállapította, hogy az említett repce nem hagyta el e területet, és a belföldi értékesítések címén heakülönbözet megfizetését írta elő, végül pedig a fordított héamechanizmus alkalmazásával járó tényállásnak. A Terracult arra hivatkozott, hogy az e szabályozásra vonatkozó szabályok és a héasemlegesség elve megköveteli, hogy engedélyezzék a szóban forgó számlák 2014. március 31-i, a tények helytállóságának függvényében történő kijavítását és a jogalap nélkül megfizetett heakülönbözet visszatérítését.
- 19 2018. május 18-án e bíróság elutasította a Terracult keresetét azzal az indokkal, hogy a Donauland nem nyújtotta be azt a közigazgatási panaszt, amely lehetővé tette volna számára a 2014. március 4-i adómegállapító határozatban szereplő adózási helyzet módosítását. A Terracult 2018. június 29-én megtámadta ezt az ítéletet a Curtea de Apel Timișoara (temesvári ítéltábla, Románia) előtt.
- 20 Mivel kétségei támadtak a releváns nemzeti szabályozásnak és annak a nemzeti hatóságok általi alkalmazásának az uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően, a Curtea de Apel Timișoara (temesvári ítéltábla) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Az alapeljárásban szereplőhöz hasonló körülmények között ellentétes-e a héairányelvvel, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével az olyan közigazgatási gyakorlat és/vagy a nemzeti szabályozás rendelkezéseinek olyan értelmezése, amely megakadályozza bizonyos számlák helyesbítését, következésképpen pedig a helyesbített számláknak a helyesbítés elvégzésének

időszakára vonatkozó héabevallásban történő feltüntetését olyan ügyletek esetében, amelyek teljesítésének időszakára vonatkozóan az adóhatóságok adóellenőrzést végeztek, és amely ellenőrzést követően az adóhatóságok jogerőssé vált adómegállapítási határozatot hoztak, ha az adómegállapítási határozat meghozatalát követően olyan kiegészítő adatokat és információkat derítenek fel, amelyek eltérő adózási szabályozás alkalmazását vonják maguk után?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről**

- 21 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv rendelkezéseit, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy közigazgatási gyakorlat, amely nem teszi lehetővé az olyan ügyleteket lebonyolító adóalany számára, amelyek később a fordított héamechanizmus hatálya alá tartozónak bizonyultak, hogy helyesbítse az ezen ügyletekre vonatkozó számlákat, és hogy arra egy korábbi adóbevallás helyesbítése útján vagy egy új adóbevallás benyújtásával az ezen adóalany által jogalap nélkül felszámított és megfizetett héa visszatérítése érdekében hivatkozzon, mivel az említett ügyletek teljesítésének időszaka már adóellenőrzés tárgyát képezte, amelynek eredményeként az illetékes adóhatóság adómegállapító határozatot bocsátott ki, amelyet az említett adóalany nem vitatott, és így az jogerőssé vált.
- 22 A jelen ügyben írásbeli észrevételeket benyújtó érdekelték között nem vitatott, hogy minden, 2013 októberében Romániában valamely román adóazonosító számmal rendelkező adóalany által egy másik, szintén román adóazonosító számmal rendelkező adóalany részére teljesített repceértékesítés a fordított héamechanizmus hatálya alá tartozik. Márpedig ezen adózás alkalmazása esetén semmiféle héafizetésre nem kerül sor a termék értékesítője és a termékértékesítés adóalany címzettje között, mivel a teljesített ügyletek után ez utóbbi kötelezett az előzetesen felszámított héa megfizetésére (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).
- 23 Mivel a héát a héairányelv 193., 199. és 199a. cikkének megfelelően nem kell megfizetnie az ilyen eladónak, nem tekinthető a héa megfizetésére kötelezett személynek, és az a körülmény, hogy ezen eladó megfizette a héát azon téves feltevés alapján, hogy az érintett értékesítés nem tartozott a fordított héamechanizmus hatálya alá, nem teszi lehetővé az e szabálytól való eltérést (lásd ebben az értelemben: 2015. április 23-i GST – Sarviz Germania ítélet, C-111/14, EU:C:2015:267, 28. és 29. pont), így az e tévesen felszámított és megfizetett héát főszabály szerint vissza kell téríteni az említett eladónak.
- 24 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis az uniós jogszabályok megsértésével valamely tagállam által beszedett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós jogi rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti. Az érintett tagállam tehát főszabály szerint köteles az uniós jog megsértésével beszedett adók visszatérítésére. A jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése iránti kérelem a tartozatlan fizetés megtérítésére vonatkozó igény körébe tartozik, amelynek célja az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adó uniós joggal való összeegyeztethetlensége következményeinek orvoslása, semlegesítve a gazdasági terhet, amellyel ezen adó jogtalanul sújtotta azt a gazdasági szereplőt, aki azt végül valóban viselte (2017. június 14-i Compass Contract Services ítélet, C-38/16, EU:C:2017:454, 29. és 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 25 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héasemlegesség elve a közös héarendszer alapvető elve, arra irányul, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenységeinek keretében a héa terhe alól. Így e rendszer az összes gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet – bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye –, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd ebben az értelemben: 2014. március 13-i Malburg ítélet, C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 26 A tévesen felszámított héa visszatérítése kapcsán a Bíróság már megállapította, hogy a héairányelv nem ír elő semmilyen rendelkezést a jogtalanul felszámított héának a számlakibocsátó általi helyesbítését illetően, és hogy ilyen körülmények között főszabály szerint a tagállamokra hárul az a feladat, hogy meghatározzák azokat a feltételeket, amelyek mellett a jogtalanul felszámított héa helyesbíthető (2013. április 11-i Rusedespred ítélet, C-138/12, EU:C:2013:233, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)
- 27 A héa semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok feladata, hogy a belső jogrendjükben előírják, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthető, amennyiben a számla kibocsátója jóhiszeműen járt el (2013. április 11-i Rusedespred ítélet, C-138/12, EU:C:2013:233, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)
- 28 Mindazonáltal, ha a számla kiállítója kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, a héasemlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul felszámított adót anélkül lehessen helyesbíteni, hogy a tagállamok az ilyen helyesbítést a szóban forgó számla kiállítójának jóhiszeműségétől tehessek függővé. Ez a helyesbítés továbbá nem függhet az adóhatóság diszkrecionális jogkörétől sem (2013. április 11-i Rusedespred ítélet, C-138/12, EU:C:2013:233, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)
- 29 A fordított héamechanizmus hatálya alá tartozó termékértékesítés esetén megszűnik az adóbevétel-kiesésnek a visszatérítéshez való jog gyakorlásához kapcsolódó kockázata. Amennyiben ugyanis az adóalany, akinek részére az érintett termékeket értékesítették, kötelezett az előzetesen felszámított héa megfizetésére, egyúttal főszabályként levonhatja ugyanezt az adót oly módon, hogy semmiféle fizetési kötelezettsége nem keletkezik az adóhatóság felé (lásd ebben az értelemben: 2019. április 11-i PORR Építési Kft. ítélet, C-691/17, EU:C:2019:327, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 30 Következésképpen az adóbevétel-kiesés veszélyének hiányában az, hogy megtagadják az eladótól a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítését, mivel azt azon körülmény ellenére számlázták ki, hogy a héa általános rendszerére vonatkozó szabályok helyett a fordított héamechanizmusra vonatkozó szabályokat kellett volna alkalmazni az ezen eladó által a héaköteles gazdasági tevékenységei keretében végzett értékesítésre, azt jelentené, hogy a héasemlegesség elvének megsértésével adót kellene viselnie.
- 31 Ezenkívül az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szabályozás vagy közigazgatási gyakorlat a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével is ellentétes.
- 32 A tényleges érvényesülés elvét illetően, amelye előírja, hogy a nemzeti eljárásjogi rendelkezések nem lehetnek olyanok, hogy gyakorlatilag lehetlenné vagy rendkívül nehézé tegyék az uniós jog által a magánszemélyeknek biztosított jogok gyakorlását, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a héa visszatérítése iránti kérelem bármely időbeli korlátozás nélküli benyújtásának lehetősége ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható. A Bíróság a jogbiztonság érdekében már elismerte az észszerű mértékben meghatározott jogvesztő jellegű jogorvoslati határidők uniós joggal való összeegyeztethetőségét, amely egyaránt védi az érintett adóalanyt és az érintett közigazgatási szervet. Ugyanis az ilyen határidők nem olyan jellegűek, hogy gyakorlatilag lehetlenné vagy túlzottan nehézé tennék az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, még akkor sem, ha ezen időszakok eltelte – *per definitionem* – az érvényesített igény teljes vagy részleges elutasítását eredményezi (lásd ebben az értelemben: 2019. február 14-i Nestrade ítélet, C-562/17, EU:C:2019:115, 41. és 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 33 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben az adóhatóság és az elsőfokú határozatot hozó bíróság megtagadta az eladótól azt a jogot, hogy a tévesen felszámított és megfizetett héa visszatérítését öt éven belül előíró nemzeti adójogi rendelkezésekhez folyamodjon az

által azzal az indokkal kiállított számlák helyesbítése útján, hogy ezen eladónak az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás értelmében e visszatérítés céljából csak az első adómegállapító határozat, annak jogerőssé válását megelőző megtámadására vonatkozó lehetőséget kellett volna igénybe vennie.

- 34 Mindazonáltal, amint azt a főtanácsnok az indítványának 47. pontjában hangsúlyozta, jóllehet a nemzeti szabályozás előírja, hogy az adóalanynak az adómegállapító határozat közlésétől számított 30 napos határidő áll rendelkezésére a panasz benyújtására, ezen adóalany az ilyen panasz benyújtására csak nagyon rövid határidővel rendelkezhet, vagy az akár el is évülhet, ha azokra a körülményekre, amelyek alapján ezen adómegállapító határozat megtámadására lehetőség van, az említett adómegállapító határozat kibocsátását követően derül fény, így a héalevonási jog adóalany által történő gyakorlása a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik. A jelen esetben a Bíróság rendelkezésére álló információk szerint a Terracult jogelődjének csak néhány nap állt rendelkezésre arra, hogy az első adómegállapító határozatot az előtte indított panaszjárás útján érdemben vitassa.
- 35 E körülmények között a tényleges érvényesülés elvével ellentétes az ilyen szabályozás és közigazgatási gyakorlat, amennyiben megfoszthatja az adóalanyt attól a lehetőségtől, hogy kijavítsa az ezen ügyletek némelyikére vonatkozó számlákat, és azokra az adóalany által jogalap nélkül felszámított és megfizetett héa visszatérítése érdekében hivatkozzon, miközben az említett szabályozásban előírt ötéves jogvesztő határidő még nem telt el (lásd analógia útján: 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 40. pont).
- 36 Ami a kérdést előterjesztő bíróságnak az arányosság elvére vonatkozó kérdéseit illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti jogalkotónak lehetősége van arra, hogy olyan szankciókat kapcsoljon az adóalanyokkal szemben előírt alaki kötelezettségekhez, amelyek alkalmasak arra, hogy ez utóbbiakat a héarendszer megfelelő működésének a biztosítása érdekében az említett kötelezettségek tiszteletben tartására ösztönözze, és hogy így pénzügyi jellegű közigazgatási szankció alkalmazható olyan adóalannyal szemben, akinek a jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítése iránti kérelme saját hanyagságából ered (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 48. és 49. pont).
- 37 Meg kell állapítani, hogy még ha feltételezzük is, hogy bizonyításra kerül az adóalany hanyagsága, aminek megállapítása a kérdést előterjesztő bíróság feladata, az érintett tagállamnak olyan eszközöket kell igénybe vennie, amelyek lehetővé teszik a nemzeti szabályozásban előírt ilyen cél elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik az uniós jogszabályok elveit, mint például a héasemlegesség elvét. Ennélfogva, figyelemmel ezen elvnek a közös héarendszerben betöltött jelentőségére, a tévesen felszámított és jogalap nélkül megfizetett héa visszatérítéséhez való jog teljes megtagadásában álló szankció aránytalannak tűnik (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet, C-81/17, EU:C:2018:283, 50. és 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 38 Hozzá kell tenni továbbá, hogy – amint azt a román kormány hangsúlyozta – a héa visszatérítéséhez való jog által biztosított előnyt meg kell tagadni, ha e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoznak. Az esetleges csalás és más visszaélések elleni küzdelem ugyanis olyan célkitűzés, amelyet a héairányelv elismer és támogat, és a jogalanyok nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen az uniós jogi normákra (lásd ebben az értelemben: 2019. október 3-i Altic ítélet, C-329/18, EU:C:2019:831, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A jelen ügyben azonban a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében egyáltalán nem tesz említést csalásról vagy visszaélésről.
- 39 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv rendelkezéseit, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy közigazgatási gyakorlat, amely nem teszi lehetővé az olyan ügyleteket lebonyolító adóalany számára, amelyek később a fordított héamechanizmus hatálya alá tartozónak bizonyultak, hogy helyesbítse az ezen ügyletekre vonatkozó számlákat, és hogy arra egy korábbi adóbevallás helyesbítése útján vagy új adóbevallás benyújtásával,



az ezen adóalany által jogalap nélkül felszámított és megfizetett héa visszatérítése érdekében hivatkozzon, mivel az időszak, amely során az említett ügyleteket teljesítették, már adóellenőrzés tárgyát képezte, amelynek eredményeként az illetékes adóhatóság adómegállapító határozatot bocsátott ki, amelyet az említett adóalany nem vitatott, és így az jogerőssé vált.

## A költségekről

- 40 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

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

Aláírások