

Downloaded via the EU tax law app / web

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2014. február 6.(*)

„Elzeter döntéshozatal iránti kérelem – Héa – 2006/112/EK irányelv – Fordított adózás – Levonási jog – Az adónak a szolgáltatásnyújtó részére történő megfizetése – Kötelező adatok feltüntetésének elmulasztása – Jogalap nélküli héa megfizetése – A levonási jog elvesztése – Az adósemlegesség elve – A jogbiztonság elve”

A C-424/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel Oradea (Románia) a Bírósághoz 2012. szeptember 18-án érkezett, 2012. június 26-i határozatával terjesztett el az eltte

az **SC Fatorie SRL**

és

a **Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (előadó), J.-C. Bonichot és A. Arabadjiev bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az SC Fatorie SRL képviselőjében C. Costa ügyvéd,
- a román kormány képviselőjében R. H. Radu, V. Angelescu és I. Baraboiu, meghatalmazotti minőségben,
- az északi kormány képviselőjében M. Linntam, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Keppenne és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) értelmezésére, különösen a fordított adózás alkalmazása során való adólevonási jogról szóló rendelkezések, valamint a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) semlegessége és a jogbiztonság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az SC Fatorie SRL (a továbbiakban: Fatorie) és a Direcia Generala a Finanor Publice Bihor (bihari költségvetési igazgatóság, a továbbiakban: Direcia) között folyó jogvitában terjesztették el, amelynek tárgya a héalevonás Fatoriéval szemben történ megtagadása, mivel az nem alkalmazta a fordított adózási eljárására vonatkozó rendelkezéseket.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 178. cikkének a) és f) pontja a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]

f) amennyiben a 194–197. cikk és a 199. cikk értelmében termék beszerzjeként vagy szolgáltatás igénybevevjeként adófizetésre kötelezett, az egyes tagállamok által elírt alaki követelményeknek kell megfelelnie.”

4 Ezen irányelv 199. cikkének 1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy egyes szolgáltatások tekintetében a tagállamok elírhatják, hogy a héa megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére e szolgáltatásokat nyújtották. Ez az eljárás, amely általában „fordított adózás” néven ismert, a fent hivatkozott 199. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint különösen az „építési szolgáltatások[ra], ideértve az ingatlanhoz kapcsolódó javítási, tisztítási, karbantartási, átalakítási és bontási szolgáltatásokat” alkalmazható.

5 Az említett irányelv 226. cikke (11) bekezdésének a szövege a következő:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[...]

11) adómentesség esetén, illetve amikor az adófizetési kötelezettség a terméket beszerzt, illetve a szolgáltatás igénybevevjt terheli: ezen irányelv vonatkozó rendelkezésére vagy a megfelelő nemzeti rendelkezésre történ hivatkozás, illetve bármilyen más utalás arra, hogy a termékértékesítés vagy szolgáltatás adómentes vagy fordított adózási eljárás alá tartozik”.

A román jog

6 Az adótörvénykönyvr szóló, 2003. december 22-i 571/2003. sz. törvény (legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal) (*Monitorul Oficial al României*, 1. rész, 927. sz., 2003. december 23.; a továbbiakban: adótörvénykönyv) 146. cikke (1) bekezdésének a) pontja el?írja:

„Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a részére értékesített vagy értékesítend? termékek, valamint a részére nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatások vonatkozásában fizetend? vagy megfizetett adóhoz a 155. cikk (5) bekezdése szerinti adatokat magában foglaló számlával kell rendelkeznie”.

7 Az adótörvénykönyv 155. cikke (5) bekezdésének 2) pontja a következ?képpen rendelkezik:

„A számlának kötelez?en tartalmaznia kell az alábbi adatokat:

[...]

2) amennyiben az adófizetési kötelezettség a 150. cikk (1) bekezdésének b), d) és g) pontjában el?írt feltételek szerint a termék beszerz?jét terheli, a jelen fejezet vagy a 2006/112 irányelv rendelkezéseire történ? hivatkozás, illetve a 160. cikk szerinti ügyletek esetén a »fordított adózásra« történ? hivatkozás.”

8 Az adótörvénykönyv 160. cikkének az alapeljárásra alkalmazandó változata a következ?ket írja el?:

„(1) A (2) bekezdés szerinti termékek és szolgáltatások értékesít?inek vagy nyújtóinak, valamint beszerz?inek vagy igénybevev?inek alkalmaznia kell a jelen cikk szerinti egyszer?sítési szabályokat. Az egyszer?sítési szabály alkalmazásának feltétele, hogy a 153. cikknek megfelel?en mind a szolgáltatásnyújtó, mind az igénybevev? nyilvántartásba vett héaalany legyen.

(2) Az egyszer?sítési szabályt a következ? termékek és szolgáltatások esetében kell alkalmazni:

[...]

b) épületek, épületrészek, mindenfajta telek, amelyek értékesítése adóköteles;

c) építési és összeszerelési munkák;

[...]

(3) Az értékesít? a (2) bekezdésben megjelölt termékek értékesítése során kiállított számlákon köteles a »fordított adózásra« történ? hivatkozást feltüntetni a vonatkozó adó megjelölése nélkül. Az értékesít?t?l kapott számlákra a beszerz? rávezeti a vonatkozó adót, amelyet megfizetett adóként és levonható adóként is szerepeltetnie kell az adóbevallásban. Az egyszer?sítési szabály hatálya alá tartozó ügyletek vonatkozásában az értékesít? és a beszerz? között nem kerül sor adófizetésre.

[...]

(5) A jelen cikkben foglalt rendelkezések alkalmazásáért mind az értékesít?k vagy szolgáltatásnyújtók, mind a beszerz?k vagy igénybevev?k felel?sséggel tartoznak. Abban az esetben, ha az értékesít? vagy szolgáltatásnyújtó nem tüntette fel a »fordított adózásra« történ? hivatkozást a (2) bekezdés szerinti termékek vagy szolgáltatások tekintetében kiállított számlákon, a beszerz? vagy igénybevev? köteles alkalmazni a fordított adózási eljárást, az értékesít? vagy szolgáltatásnyújtó részére az adót nem fizetheti meg, saját magának kell a »fordított adózásra«

történ? hivatkozást a számlán feltüntetnie, valamint teljesítenie kell a (3) bekezdés szerinti kötelezettségeket”.

9 Az adótörvénykönyv végrehajtásáról szóló 44/2004 rendeletnek (hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal) az alapügy tényállása megvalósulása idején hatályos 82. pontja el?írja:

„(1) Az egyszerűsítési szabályok és a fordított adózásra vonatkozó szabályok alkalmazásának az adótörvénykönyv 160. cikke (1) bekezdésében el?írt kötelez? feltétele, hogy a 153. cikknek megfelel?en mind a szolgáltatásnyújtó, mind az igénybevev? nyilvántartásba vett héaalany legyen, illetve hogy a szóban forgó ügylet adóköteles legyen. Az egyszerűsítési szabályokat az adótörvénykönyv 125b. cikke értelmében kizárólag a belföldön teljesített ügyletekre kell alkalmazni.

[...]

(3) Az adótörvénykönyv 160. cikke (2) bekezdésében el?írt termékek és szolgáltatások esetében, ideértve az átvett el?leget, az értékesít? vagy szolgáltatásnyújtó olyan számlát állít ki, amelyen nem számol fel adót, és amelyen feltünteti a »fordított adózásra« történ? hivatkozást. Az adót a beszerz? vagy igénybevev? állapítja meg, rávezeti a számlára és a vásárlási f?könyvbe, és azt az adóbevallásban megfizetett adóként és levonható adóként is szerepelteti. A számviteli szabályok alapján a beszerz? vagy igénybevev? a megfelel? adómegállapítási id?szakra vonatkozó adóbevallás 4426. sorában [levonható adó] és 4427. sorában [felszámított adó] egyaránt szerepelteti az adó összegét.

[...]

(12) Azon építési és összeszerelése munkák esetében, amelyek tekintetében 2007. december 31?ig el?leg átvételére és/vagy számla kiállítására került sor a fordított adózás szerinti érték egésze vagy annak egy része erejéig, azonban az adóztatandó tényállás a 2008?as évben, tudniillik abban az id?pontban valósul meg, amikor a munkálatok el?rehaladásáról szóló jelentést kiállítják, és adott esetben azt az igénybevev? elfogadja, az általános adószabályokat kizárólag a 2008?ban adóztatandó munkák értéke, illetve a 2007. december 30?ig átvett el?legek és az ezen id?pontig kiállított számlákon feltüntetett összegek értéke közötti különbségre kell alkalmazni [...].”

10 Az adózás rendjér?l szóló 92/2003. sz. kormányrendeletnek (Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?) a *Monitorul Oficial al României*ben (I. rész, 513. szám, 2007. július 31.) közzétett változata 124. cikke (1) és (3) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„Adóellen?zésre vonatkozó szabályok

(1) Az adóellen?zés célja az adózás szempontjából releváns ténybeli és jogi elemek összességének vizsgálata.

[...]

(3) Minden egyes adónem, hozzájárulás vagy más, a konszolidált általános költségvetés javára fizetend? összeg tekintetében adómegállapítási id?szakonként egy alkalommal folytatható le adóellen?zés. A hatáskörrel rendelkező adóellen?r kivételesen úgy határozhat, hogy egy meghatározott id?szak tekintetében újabb ellen?rzést folytat le, amennyiben az adóellen?zés lezárása és az elévülési id? letelte között az ellen?rzés id?pontjában az adóellen?rök el?tt ismeretlen további adatok vagy az ellen?rzés eredményét befolyásoló számítási hibák merülnek

fel.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

11 2007. január 3-án a Fatorie keretszerződést kötött az SC Megasal Construcții SRL-lel (a továbbiakban: Megasal), amelynek tárgya sertéstartásra szolgáló épületek építése és összeszerelése, valamint sertéstenyésztés üzem felújítása volt. A munkák 2008 februárjában fejeződtek be.

12 2007 folyamán a Megasal a szóban forgó szolgáltatások nyújtójaként az adótörvénykönyv végrehajtásáról szóló 44/2004 kormányhatározat 82. pontja szerinti egyszerűsítési szabályokat alkalmazva fordított adózási eljárás keretében több számlát állított ki az ellegek megfizetéséről. A hea felszámítása nélkül kiállított számlák teljes összege 1 017 834,37 román lej (RON) volt.

13 2008. március 3-án a Megasal az elvégzett munkák teljes értékét feltüntető, 1 052 840,10 RON összegű számlát állított ki, amely összegből 168 101 RON-t hea címén, 884 740 RON-t pedig a munkák értéke címén szerepeltetett. A Fatorie megfizette a feltüntetett héát a Megasal részére.

14 A Fatorie által a román államnak benyújtott hea-visszaigénylési kérelmet követően a Direcția a 2008. július 2-án hozott határozatával 173 057 RON összegben engedélyezte a hea visszatérítését, amely magában foglalta a 2008. március 3-i számlán szereplő, 168 101 RON összegű héát a 2008. június 13-i adóügyi ellenőrzésről készült jelentésnek megfelelően, amely a 2007. július 1-je és 2008. március 31. közötti időszakra vonatkozott.

15 2009-ben a Fatorie által a 2007. január 1-je és 2008. március 31. közötti időszakra megfizetett héára vonatkozó második adóellenőrzést követően a Direcția úgy határozott, hogy a 2008. március 3-i számlát terhelő héát vissza kell fizetni, mivel nem tartották be a fordított adózás eljárását szabályozó egyszerűsítési szabályokat. A 2009. május 18-án hozott adómegállapítási határozatával a Direcția 221 221 RON-nak megfelelő összeg kincstár részére történő megfizetését követelte a Fatoriétől, amely összeg 168 101 RON erejéig a hea értékének, 53 120 RON-nak megfelelő összeg erejéig pedig a késedelmi bírságnak felel meg.

16 A Bíróság részére megküldött iratok alapján megállapítható, hogy a Megasal felszámolás alá került, és nem fizette meg a román adóhatóság részére a 2008. március 3-i számlát terhelő héát, amelyet a részére a Fatorie elzetiesen megfizetett.

17 2009. július 15-én a Fatorie keresetet indított a Direcția-ával szemben, amelyben a visszafizetést elrendelő határozat és a 2009. május 18-i adómegállapítási határozat megsemmisítését kérte.

18 A Tribunalul Bihor a 2010. szeptember 22-én hozott ítéletével elutasította a keresetet, megalapozatlannak ítélve azt. Az ez utóbbi ítélettel szemben benyújtott fellebbezést a 2011. március 9-én hozott ítélettel ugyanazon indok alapján elutasították, és az ítélet jogerőssé vált.

19 2011. május 17-én a Fatorie felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a 2010. szeptember 22-i ítélettel szemben, azzal az indokkal, hogy az ítéletet az uniós jog megsértésével hozták meg. E kérelmet a 2011. november 7-én hozott ítélettel mint elfogadhatatlant elutasították.

20 2012. január 12-én a Fatorie jogorvoslati kérelmet terjesztett el ezen ítélettel szemben a Curtea de Apel Oradea előtt.

21 A Fatorie hangsúlyozza, hogy az alapeljárásra különösen a Bíróság C-90/02. sz. Bockemühl-ügyben 2004. április 1-jén hozott ítéletéből (EBHT 2004., I-3303. o.) eredő ítélkezési

gyakorlatát kell alkalmazni, amely szerint amikor a fordított adózás alkalmazandó, az a tény, hogy nem teljesülnek a számlázásra vonatkozóan elírt feltételek, nem befolyásolja az adólevonási jogot. A szolgáltatásnyújtó által a 2008. március 3-i számla kiállítása során elkövetett szabálytalanságok és a számla Fatorie által történő helyesbítésének elmaradása tehát nem alkalmasak arra, hogy befolyásolják a Fatorie-nak az e számla tekintetében fennálló héalevonási jogát.

22 A Direcția úgy véli, hogy a Fatorie elvesztette adólevonási jogát a 2008. március 3-i számlán feltüntetett héa tekintetében, mivel egyrészt a számlát kibocsátó Megasal tévesen, a héára vonatkozó rendes szabályok alapján állította azt ki, miközben a számlát az adótörvénykönyv 160. cikke (2) bekezdésének b) pontjában elírt egyszerűsítési szabályok szerint kellett volna kiállítania, és hogy másrészt a Fatorie azzal, hogy saját maga nem tüntette fel a számlán a „fordított adózásra” történő hivatkozást, valamint a szolgáltatásnyújtó részére megfizette az adót, nem teljesítette az e törvénykönyv 160. cikkének (5) bekezdését.

23 E körülmények között a Curtea de Apel Oradea felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A héairányelv rendelkezései lehetővé teszik-e olyan szankció alkalmazását, amely az adóalany adólevonási jogának elvesztését jelenti abban az esetben, ha:

a) az adóalany által az adólevonási jog gyakorlása érdekében benyújtott számlát harmadik személy az egyszerűsítési szabályok alkalmazásának elmulasztásával hibásan állította ki;

b) az adóalany megfizette a számlán feltüntetett héát?

2) Ellentétes-e a jogbiztonság európai elvével a román adóhatóságok közigazgatási gyakorlata, amelyek:

a) jogerős határozatukkal először elismerték a héalevonási jogot;

b) ezt követően visszavonták e határozatot, és megállapították, hogy az adóalany az államkincstár részére köteles megfizetni a késedelmi kamatokkal és bírságokkal együtt azon héát, amely tekintetében adólevonási jogát gyakorolta?

3) Abban az esetben, ha:

a) az adóalany megfizette a harmadik személy által a számlán tévesen feltüntetett héát;

b) az adóhatóságok nem tettek semmilyen érdemi intézkedést az iránt, hogy a harmadik személyt a tévesen kiállított számlát helyesbítse;

c) és jelenleg, a harmadik személy felszámolás alá kerülését követően a számla helyesbítése lehetetlen, a héasemlegesség elve megengedi-e azt, hogy az adóalanyt megfosszák héalevonási jogától?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatóságáról

24 A Bizottság, anélkül hogy az elzetes döntéshozatalra utaló határozattal kapcsolatban kifejezetten elfogadhatatlansági kifogást emelne, mindazonáltal kétségeit fejezi ki az elfogadhatóság tekintetében, mivel az nem tartalmazza sem azon okok ismertetését, amelyek miatt a kérdést elterjeszt bíróságban kérdés merült fel egyes uniós jogi rendelkezések értelmezésére vagy érvényességére vonatkozóan, sem pedig azt a kapcsolatot, amelyet e bíróság e rendelkezések és az alapeljárásban alkalmazandó nemzeti jog között felállít.

25 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a valamely nemzeti bíróság által elterjesztett elzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása azonban csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adhasson (a C?11/07. sz., Eckelkamp és társai ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I?6845. o.] 28. pontja, valamint a C?259/12. sz. Rodopi?M 91 ügyben 2013. június 20-án hozott ítélet 27. pontja).

26 Márpedig meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben nem erről van szó. A héalevonási jog terjedelmének, valamint az adósemlegesség és az jogbiztonság elvének a kért értelmezése ugyanis közvetlen összefüggésben áll az alapeljárás tárgyával, amelynek valós jellege láthatóan nem vitatható. Továbbá az elzetes döntéshozatalra utaló határozat elegendő ténybeli és jogi elemet tartalmaz ahhoz, hogy a Bíróság hasznos választ adhasson az elé terjesztett kérdésekre.

27 Következésképpen az elzetes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatónak kell nyilvánítani.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első és harmadik kérdésről

28 Első és harmadik kérdésével – amelyeket célszerű együttesen vizsgálni – a kérdést elterjeszt bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy fordított adózási eljárás alá eső ügylet keretében ellentétes-e a héairányelvvel és az adósemlegesség elvével, ha a szolgáltatás igénybevevőjét megfosztják levonási jogától azon héa tekintetében, amelyet egy hibásan kiállított számla alapján jogalap nélkül fizetett meg a szolgáltatásnyújtó részére, ideértve azt az esetet, ha a hiba kijavítása lehetetlen, mivel a kérdéses szolgáltatásnyújtó felszámolás alá került.

29 Elsőként emlékeztetni kell arra, hogy a fordított adózási eljárás alkalmazása esetén semmiféle héafizetésre nem kerül sor a szolgáltatást nyújtó és az azt igénybe vevő között, mivel a teljesített ügyletek után ez utóbbi kötelezett az elzetiesen felszámított héa megfizetésére, egyúttal f?szabályként levonhatja ugyanezt az adót oly módon, hogy semmiféle fizetési kötelezettsége nem keletkezik az adóhatóság felé.

30 Szintén hangsúlyozni kell egyrészt, hogy a levonásra vonatkozó jogosultság a héarendszer elválaszthatatlan része, és f?szabály szerint nem korlátozható (a fent hivatkozott Bockemühl?ügyben hozott ítélet 38. pontja, valamint a C?368/09. sz. Pannon Gép Centrum ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2010., I?7467. o.] 37. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következtében valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve

hogyan az említett tevékenységek maguk is elvben héakötelesek (lásd a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 24. pontját, valamint a C-439/04–C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 48. pontját).

32 Másrészt, ami az adólevonási jog gyakorlásának a héairányelv 178. cikkében felsorolt szabályait illeti, kizárólag az e cikk f) pontja szerinti szabályok alkalmazandók, mivel a fent hivatkozott irányelv 199. cikke (1) bekezdése a) pontjának hatálya alá eső fordított adózási eljárásról van szó.

33 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy azon adóalany, aki valamely szolgáltatás igénybevevőjeként az e szolgáltatáshoz kapcsolódó héa megfizetésére kötelezett, nem kell a héairányelv formai követelményei szerint kiállított számlával rendelkeznie ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, és kizárólag az érintett tagállam által a számára a fent hivatkozott irányelv 178. cikke f) pontjában meghagyott lehetőség keretein belül meghatározott formai követelményeknek kell eleget tennie (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet 47. pontját).

34 Szintén a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az érintett tagállam által ilyen módon meghatározott formai követelmények terjedelme, amely követelményeket az adóalany be kell tartania ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, nem lehet túl azon a mértéken, amely a fordított adózási eljárás helyes alkalmazásának és a héa beszedésének biztosításához mindenképp szükséges (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet 50. pontját és a C-392/09. sz. Uszodaépítő-ügyben 2010. szeptember 30-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-8791. o.] 38. pontját).

35 Így a Bíróság korábban már megállapította, hogy a fordított adózási eljárás keretében az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az elzárólag felszámított héa levonása lehetséges legyen, amennyiben az érdemi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany (a C-95/07. és C-96/07. sz., Ecotrade egyesített ügyekben 2008. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3457. o.] 63. pontja, valamint a fent hivatkozott Uszodaépítő-ügyben hozott ítélet 39. pontja).

36 Azonban a Fatorie állításával ellentétben az alapügy körülményei különböznek azoktól, amelyek a fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben merültek fel.

37 Az alapügyben az elzárólag döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a 2008. március 3-ai számla az adótörvénykönyv 160. cikke (3) bekezdésének követelményeivel szemben nem tartalmazza a fordított adózási eljárásra történő hivatkozást, és hogy a Fatorie nem tette meg az ugyanezen cikk (5) bekezdésében elzárólag megjelölt intézkedéseket e hiányosság pótlására. Továbbá meg kell állapítani, hogy a Fatorie tévesen fizette meg a számlán hibásan szerepeltetett héát a Megasal részére, jóllehet a fent hivatkozott eljárás alapján a szolgáltatás igénybevevőjeként a héairányelvnek megfelelően neki kellett volna megfizetnie a héát az adóhatóság felé. Így, túl azon, hogy a vitatott számla nem felel meg a nemzeti jogszabályokban elzárólag alaki követelményeknek, a fordított adózási eljárás egyik érdemi követelményét szintén nem tartották be.

38 Ez a helyzet megakadályozta az adóhatóságot abban, hogy ellenzárólag a fordított adózási eljárás alkalmazását, és adóbevételek veszélyét eredményezte az érintett tagállam számára.

39 Másrészt az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a levonási jog gyakorlása kizárólag a fizetendő adóra korlátozódik, azaz a héaköteles ügylethez kapcsolódó adóra, illetve arra az adóra, amelyet mint fizetendő adót már leróttak (a C-342/87. sz. Genius Holding ügyben 1989. december

13-án hozott ítélet [EBHT 1989., 4277. o.] 13. pontja, valamint a C-454/89. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 53. pontja).

40 Így mivel a Fatorie nem volt köteles a hea Megasal részére történő megfizetésére, és mivel ezen adó megfizetésével nem tartották tiszteletben a fordított adózási eljárás egyik érdemi követelményét, a Fatorie nem élhet levonási jogával e hea tekintetében.

41 E tekintetben a Megasal felszámolása nem kérdőjelezheti meg a héalevonási jog elutasítását, amely annak tudható be, hogy a Fatorie nem tett eleget a fordított adózási eljárás alkalmazása alapvető követelményeinek.

42 Azonban a szolgáltatás igénybevevője, aki jogalap nélkül fizette meg a héát a fent hivatkozott szolgáltatások nyújtója részére, a nemzeti jognak megfelelően kérheti tőle az összeg visszafizetését.

43 Azon körülményt illetően, amely szerint az adóhatóság nem kötelezte a Megasalt a tévesen kiállított számla módosítására, fontos megjegyezni, hogy az alapügy arra vonatkozik, hogy a Direcția megtagadta a héalevonást a Fatorióval szemben, illetve hogy a feltett kérdések megválaszolásához nem kell határozni az adóhatóság harmadik személyekkel szemben esetlegesen fennálló valamely kötelezettségéről.

44 A fenti megállapításokra tekintettel az első és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy fordított adózási eljárás alá eső ügylet keretében, az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között nem ellentétes a héairányelvvel és az adósemlegesség elvével, ha a szolgáltatás igénybevevőjét megfosztják levonási jogától azon hea tekintetében, amelyet hibásan kiállított számla alapján jogalap nélkül fizetett meg a szolgáltatásnyújtó részére, ideértve azt az esetet, ha e hiba kijavítása lehetetlen, mivel a kérdéses szolgáltatásnyújtó felszámolás alá került.

A második kérdésről

45 A kérdést elterjesztő bíróság második kérdése lényegében arra irányul, hogy ellentétes-e a jogbiztonság elvével az olyan nemzeti közigazgatási gyakorlat, amelynek értelmében a nemzeti adóhatóság visszavon valamely olyan határozatot, amelyben korábban elismerte az adózó héalevonási jogát, és egy új ellenőrzést követően e héát és annak késedelmi pótlékait követeli tőle.

46 Először is el kell ismerni, hogy a jogbiztonság elve megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Ecotrade egyesített ügyekben hozott ítélet 44. pontját).

47 E tekintetben a román kormány írásbeli észrevételeiben az adózás rendjéről szóló 92/2003. sz. kormányrendelet 105. cikkének (3) bekezdésére hivatkozik, amely szerint elévülési időn belül egy meghatározott időszak tekintetében kivételesen újabb ellenőrzés folytatható le, amennyiben az ellenőrzés időpontjában az adóellenőrök előtt ismeretlen további adatok vagy az ellenőrzés eredményét befolyásoló számítási hibák merülnek.

48 El kell ismerni, hogy az ilyen szabályozás, amelynek az adózók számára való egyértelműségét és elreláthatóságát érdemben nem vitatták, megfelel a jogbiztonság elvének.

49 Mindazonáltal a kérdést elterjeszt? bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a jelen ítélet 47. pontjában hivatkozott nemzeti jogi rendelkezést alkalmazni kell-e az eltte folyó jogvitában.

50 A késedelmi pótlék tekintetében emlékeztetni kell arra, hogy az e szabályozásban bevezetett rendszerben elírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelel?nek t?n? szankciók megválasztása. E hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennél fogva az arányosság elvére figyelemmel kell gyakorolniuk (lásd ebben az értelemben különösen a C?210/91. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1992. december 16?án hozott ítélet [EBHT 1992., I?6735. o.] 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, a C?213/99. sz. de Andrade?ügyben 2000. december 7?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?11083. o.] 21. pontját, valamint a fent hivatkozott Rodopi?M 91 ügyben hozott ítélet 31. pontját).

51 A fentiekre tekintettel a második kérdésre azt kell válaszolni, hogy nem ellentétes a jogbiztonság elvével az olyan nemzeti közigazgatási gyakorlat, amelynek értelmében a nemzeti adóhatóság jogveszt? határid?n belül visszavon valamely olyan határozatot, amelyben korábban elismerte az adózó héalevonási jogát, és egy új ellen?rzést követ?en ezen adót és annak késedelmi pótlékait követeli t?le.

A költségekr?

52 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést elterjeszt? bíróság eltt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következ?képpen határozott:

1) **Fordított adózási eljárás alá es? ügylet keretében az alapügyben szerepl?höz hasonló körülmények között nem ellentétes a közös hozzáadottértékadó?rendszerrel szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelvvel és az adósemlegesség elvével, ha a szolgáltatás igénybevev?jét megfosztják levonási jogától azon hozzáadottérték?adó tekintetében, amelyet hibásan kiállított számla alapján jogalap nélkül fizetett meg a szolgáltatásnyújtó részére, ideértve azt az esetet, ha e hiba kijavítása lehetetlen, mivel a kérdéses szolgáltatásnyújtó felszámolás alá került.**

2) **Nem ellentétes a jogbiztonság elvével az olyan nemzeti közigazgatási gyakorlat, amelynek értelmében a nemzeti adóhatóság jogveszt? határid?n belül visszavon valamely olyan határozatot, amelyben korábban elismerte az adózó hozzáadottérték?adó levonási jogát, és egy új ellen?rzést követ?en ezen adót és annak késedelmi pótlékait követeli t?le.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.