

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2015. július 9.(*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 167., 168., 179. és 213. cikk – Valamely ügylet héaköteles gazdasági tevékenységgé történő, nemzeti adóhatóság általi átminősítése – A jogbiztonság elve – A bizalomvédelem elve – A levonási jog gyakorlását az érintett gazdasági szereplő héaalanyként történő nyilvántartásba vételének és az ezen adóra vonatkozó bevallás benyújtásának alárendelő nemzeti szabályozás”

A C-183/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel Cluj (Románia) a Bírósághoz 2014. április 11-én érkezett, 2014. február 28-i határozatával terjesztett elő az elzette

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean

és

a **Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács)

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök (előadó), J. L. da Cruz Vilaça és C. Lycourgos bírák,

előtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: L. Carrasco Marco tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. március 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– R. F. Salomie és N. V. Oltean képviseletében C. F. Costa, L. Dobrinescu és T. D. Vidrean Capusan avocați,

– a román kormány képviseletében R.-H. Radu, D. M. Bulancea és R. I. Haieganu, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében C. Soulay és A. Tefanuc, 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 jogbiztonság és a bizalomvédelem elvének, valamint a közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.) 167., 168., 179. és 213. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet R. F. Salomie és N. V. Oltean, valamint a Direcia Generală à Finanor Publice Cluj (kolozsvári költségvetési fzigazgatóság, a továbbiakban: adóhatóság) között hozzáadottértékadónak (a továbbiakban: héa) ingatlanok 2009-ben történ értékesítésére való alkalmazása tárgyában folyamatban lév jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

A 2006/112 irányelv

3 A 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdése elírja:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelk, a kereskedk, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége [...].Gazdasági tevékenységnek minül különösen a a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ hasznosítása.”

4 Ezen irányelv 12. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A tagállamok adóalanynak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott ügyletek valamelyikét eseti jelleggel folytatja és különösen a következ ügyletek valamelyikét végzi:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek els használatbavétele eltti értékesítése;

[...]”

5 Az említett irányelv 167. cikke a következképpen rendelkezik:

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

6 Ugyanezen irányelv 168. cikke a következképpen szól:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend adó összegébl levonni a következ összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend vagy megfizetett héát;

[...]”

7 A 2006/112 irányelv 169. cikke szerint:

„A 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett h a levonására, amennyiben a term eket és szolgáltatásokat a következő tevékenységek céljára használja fel:

[...]

8 A 2006/112 irányelv 179. cikke előírja:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összeg l levonja azt a héaösszeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

[...]

9 Ezen irányelv 213. cikkének (1) bekezdése előírja:

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

[...]

10 Az említett irányelv 214. cikke (1) bekezdésének a) pontja a következőképpen sz l:

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

a) [...] minden adóalany, aki az érintett tagállam területén olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amely  t a levonási jog gyakorlására jogosítja [...]

[...]

11 Ugyanezen irányelv 273. cikke a következőképpen fogalmaz:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnak a h a pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

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

A román jog

12 Az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al Rom niei*, I. rész, 927. sz., 2003. december 23., a továbbiakban: adótörvénykönyv) 771. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Tulajdonjognak, bármilyen típusú építmény vagy ehhez kapcsolódó földterület, valamint beépítetlen földterület tárgyában  l k között kötött jogügylettel történő átruházásakor és annak megosztásakor az adóalanyok az alábbiak szerint kiszámított adót fizetésére kötelesek:

[...]

13 Az adótörvénykönyv 127. cikke elírja:

„(1) Adóalany az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) E cím alkalmazásában gazdasági tevékenységnek minősül a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.

[...]

14 Az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvényt módosító és kiegészítő, 2010. január 1-jén hatályba lépő, 2009. október 7-ii 109. sz. sürgősségi végzés az adótörvénykönyv 127. cikkét a (21) bekezdéssel egészítette ki, amelynek szövege a következő:

„A jogszabályi rendelkezések meghatározzák azon helyzeteket, amelyek esetén az ingatlanra vonatkozóan értékesítést folytató természetes személyek adóalannyá válnak.”

15 E törvénykönyv 2007. december 31-ig hatályos változata 141. cikkének (2) bekezdése szerint:

„Mentesek a héa alól a következő tevékenységek:

[...]

f) építmény, építményrész vagy beépített, illetve valamely egyéb földterület valamely személy által történő értékesítése. Kivételt képez ez alól az új építmények, építményrészek vagy építési telkek olyan adóalany által történő értékesítése, aki az átalakítás vagy az ingatlanon való építkezés során részben vagy teljesen gyakorolta vagy gyakorolhatta volna az adólevonási jogát, ez esetben nem alkalmazható az adómentesség. [...]

16 Az említett törvénykönyv 2008. január 1-jétől 2009. december 31-ig hatályos változata 141. cikke (2) bekezdésének f) pontja elírta, hogy héamentes az:

„építmény, építményrész vagy beépített, illetve bármely egyéb földterület valamely személy által történő értékesítése. Kivételt képez ez alól az új építmények, építményrészek vagy építési telkek értékesítése, amely esetében nem alkalmazható az adómentesség. [...]

17 Az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény alkalmazása szabályainak megerősítéséről szóló, 44/2004. sz. kormányhatározat (*Monitorul Oficial al României*, I. rész, 112. sz., 2004. február 6.) 2007. január 1-jétől 2009. december 31-ig hatályos változata 3. pontjának (1) bekezdése elírja:

„Az adótörvénykönyv 127. cikkének (2) bekezdése értelmében a természetes személy saját tulajdonú lakóingatlanának vagy személyes célra használt egyéb vagyontárgyainak eladásából eredő jövedelemszerzése nem minősül gazdasági tevékenységnek, kivéve azon eseteket, amikor megállapítást nyer, hogy a természetes személy e tevékenységet az adótörvénykönyv 127. cikkének (2) bekezdése értelmében tartós bevétel elérése érdekében folytatja. [...]

18 A 2009. december 29-ii 1620/2009 rendelet (*Monitorul Oficial al României*, I. rész, 927. sz., 2009. december 31.) kiegészítette és módosította az adótörvénykönyvnek a 44/2004. sz.

kormányhatározattal bevezetett alkalmazási szabályait. 2010. január 1-jétől a 44/2004. sz. kormányhatározat 3. pontja elírja:

„(1) Az adótörvénykönyv 127. cikkének (2) bekezdése értelmében a materiális és immateriális javak hasznosításának fogalma a héarendszer azon alapelveinek megfelelően, miszerint az adónak semlegesnek kell lennie, minden ügyletre vonatkozik, tekintet nélkül azok jogi formájára [...]

(2) Az (1) bekezdés alapján úgy kell tekinteni, hogy a természetes személy nem folytat az adó hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységet abban az esetben, ha saját tulajdonú lakóingatlana vagy személyes célra használt egyéb vagyontárgyai eladásából jövedelmet szerez. [...]

(3) Úgy kell tekinteni, hogy az egyéb tevékenységei tekintetében adóalanynak még nem minősül természetes személy materiális és immateriális javak hasznosítását eredményező gazdasági tevékenységet folytat, ha ilyen minőségében jár el, és e tevékenységet tartós bevétel elérése érdekében folytatja az adótörvénykönyv 127. cikkének (2) bekezdése értelmében.

(4) Ingatlan természetes személy által értékesítés céljából történő építése esetén úgy kell tekinteni, hogy a gazdasági tevékenység megkezdésének időpontja az az időpont, amikor a szóban forgó természetes személy e tevékenység folytatásáról dönt; a szándékot az objektív tényezők alapján kell értékelni, ilyenek minősül az a tény, hogy az adóalany költségeket kezd viselni, és/vagy olyan beruházásokat eszközöl, amelyek a gazdasági tevékenység megkezdéséhez szükségesek. A gazdasági tevékenységet folyamatosnak kell tekinteni annak megkezdésétől a felépített építmény vagy annak egy részének átadásáig, abban az esetben is, ha egyetlen ingatlanról van szó.

(5) Földterület és/vagy építmény természetes személy által értékesítés céljából történő megszerzése esetén e termékek értékesítése tartós jellegű gazdasági tevékenység, ha a természetes személy a naptári évben több mint egy ügyletet teljesít. Mindazonáltal, ha a természetes személy a (4) bekezdés szerint már értékesítés céljából épít ingatlant, mivel a gazdasági tevékenységet már megkezdettnek és tartós jellegűnek kell tekinteni, semelyik később teljesített ügylet nem tekinthető eseti jellegűnek. [...]

[...]

Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

19 A 2007. év során R. F. Salomie és N. V. Oltean másik öt természetes személlyel egyesült négy ingatlan épület Romániában történő felépítése és értékesítése céljából. Ezen egyesülés nem rendelkezett jogi személyiséggel, és a héa szempontjából nem került bejelentésre, sem pedig nyilvántartásba vételre.

20 2008-ban és 2009-ben az egyik személy magántulajdonába tartozó földterületen megépített 132 lakásból 122 lakás került értékesítésre összesen 10 902 275 román lej (RON) összeg ellenében, valamint 23 autóbeálló, anélkül hogy ezen értékesítések után héát fizettek volna.

21 A 2010. év során az adóhatóság egy ellenőrzését követően megállapította, hogy ezen ügyletek tartós jellegű gazdasági tevékenységnek minősülnek, és hogy ennél fogva 2008. október 1-jétől héakötelesnek kellett volna lenniük, mivel az azokból eredő forgalom 2008 augusztus hónaptól meghaladta a 35 000 eurós határértéket, amely alatt a gazdasági tevékenységek héamentesek Romániában.

22 Következésképpen az adóhatóság követelte a 2009. év során teljesített ügyletek után esedékes héa késedelmi pótlékkal növelt összegének megfizetését, és ennek érdekében adómegállapító határozatokat bocsátott ki.

23 Az elztes döntéshozatalra utaló határozatból továbbá kitnik, hogy a 2008ban és 2009ben teljesített ingatlanértékesítésekre az adótörvénykönyv 771. cikkében elírt „személyes vagyonba tartozó ingatlan átruházása” után kivetett adó címén vetettek ki adót.

24 R. F. Salomie és N. V. Oltean ezen adómegállapító határozatokkal szemben benyújtott részleges megsemmisítés iránti kérelemmel a Tribunalul Clujhoz (kolozsvári elsőfokú bíróság) fordult, amely e kereseteket mint megalapozatlanokat elutasította.

25 A fellebbezést elbíró Curtea de Apel Cluj (kolozsvári fellebbviteli bíróság) vizsgálja az adóhatóság által kibocsátott adómegállapító határozatok jogbiztonság elvével való összeegyeztethetőségét, mivel egyrészt a román jogszabályok csak 2010. január 1jét követően állapították meg az ingatlanügyletekre vonatkozó héa alkalmazási szabályainak részletes szabályait, másrészt pedig az adóhatóság gyakorlata ezen ügyleteket ezen időpontig általában nem tekintette héakötelesnek. Egyébiránt e hatóság elegendő információval rendelkezett R. F. Salomie és N. V. Oltean 2008. évtől fennálló adóalanyi minőségének megállapításához, mivel tájékoztatták az általuk teljesített értékesítések létezéséről, már csak azáltal is, hogy ezen ügyleteket az adótörvénykönyv 771. cikke alapján megadóztatták.

26 A kérdést elterjesztő bíróság kétségeit fejezi ki az elztesen megfizetett héára vonatkozó, a román jogban elírt levonási jognak a 2006/112 irányelvvel való összeegyeztethetőségét illetően, amely szerint a héaalanyként a nyilvántartásba késedelmesen felvett személy e héalevonási jogot csak helyzetének – a héaazonosítás és bevallás benyújtása által – történő rendezését követően gyakorolhatja.

27 E körülmények között a Curtea de Apel Cluj felfüggesztette az eljárást, és elztes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A más természetes személyekkel jogi személyiséggel nem rendelkező, adózási szempontból be nem jelentett és nyilvántartásba nem vett egyesülés alapítása tárgyában olyan szerződést kötő természetes személy, amelynek célja valamely jövőben megvalósuló munk (építmény) bizonyos szerződő felek személyes vagyonához tartozó földterületen történő felépítése, az alapeljárás körülményei fényében a héa tekintetében a [2006/112 irányelv] 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanynak tekinthető-e, amennyiben az adóhatóságok kezdetben adózási szempontból olyan adósvételként kezelték a bizonyos szerződő felek személyes vagyonába tartozó földterületen felépített építmények értékesítését, amely e személyek magánvagyonára kezelésének körébe tartozik?

2) Az alapeljárás körülményei fényében úgy kell-e értelmezni a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét, valamint a héára vonatkozó, a 2006/112 irányelvvel eredő egyéb általános elveket, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amelynek alapján az adóhatóság, miután kezdetben a személyes vagyonba tartozó ingatlan átruházásából eredő jövedelem után adót vetett ki, az elsőleges jogszabályok lényegi módosítása nélkül, ugyanazon tényállás alapján két évvel később újra értékelve álláspontját e jogügyleteket a héa hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek minősítette, visszamenőlegesen felszámítva a járulékos terheket?

3) A [2006/112 irányelvnek] az adósemlegesség elve fényében vizsgált 167., 168. és 213. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha az alapeljárás körülményei között az adóhatóság kizárólag azon indok alapján tagadja meg az adóalanynak az adóköteles jogügylet

tárgyát képez? termék vagy szolgáltatás után megfizetend? vagy megfizetett [h?ea]levonáshoz való jogát, hogy a szolgáltatásnyújtás id?pontjában h?eaalanyként nem volt nyilvántartásba véve?

4) Az alapeljárás körülményei fényében [a 2006/112 irányelv] 179. cikkében foglalt rendelkezések értelmezhet?ek?e úgy, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely a különös adómentesség hatálya alá tartozó és a h?eaalanyként történ? nyilvántartásba vételét késedelmesen kér? adóalany számára anélkül írja el? a kivetni elmulasztott adó megfizetésének kötelezettségét, hogy az jogosult lenne az egyes adómegállapítási id?szakokban levonandó adó összegének levonására, amely adólevonáshoz való jog kés?bb, az adóalanynak a h?eaalany nyilvántartásba vételét követ?en benyújtott adóbevallás útján gyakorolható, ami hatást gyakorolhat a járulékos terhek kiszámítására?”

– **Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l**

Az els? és a második kérdésr?l

28 Az együttesen vizsgálandó els? két kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével ellentétes?e az – olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben szerepelnek –, hogy valamely nemzeti adóhatóság egy adóellen?rzés során úgy határoz, hogy az ügyletekre héát kellett volna felszámítani, és egyébiránt késedelmi pótlékot ír el?.

29 Ami el?ször is a jogbiztonság elvét illeti, R. F. Salomie és N. V. Oltean ezen elv annak okán történ? megsértésére hivatkozva vitatja e határozatot, hogy amikor az említett határozatban érintett ingatlanügyleteket teljesítették, sem a 2007. január 1?je el?tt hatályban lév?, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.), sem a Bíróság vonatkozó ítélkezési gyakorlata nem volt román nyelven közzétéve. Úgy érvelnek továbbá, hogy 2010?ig a nemzeti adóhatóságok nem tekintették ezen adó hatálya alá tartozónak az ilyen típusú ügyleteket.

30 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét az Európai Unió intézményeinek, de az uniós irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak is tiszteletben kell tartaniuk (lásd ebben az értelemben különösen: Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet, C?487/01 és C?7/02, EU:C:2004:263, 57. pont; „Goed Wonen”?ítélet, C?376/02, EU:C:2005:251, 32. pont; Elmeka NE?ítélet, C?181/04–C?183/04, EU:C:2006:563, 31. pont).

31 Amint azt a Bíróság már több alkalommal megítélte, ebb?l következik többek között, hogy az uniós jognak biztosnak, alkalmazásának pedig a jogalanyok számára kiszámíthatónak kell lennie, a jogbiztonság e követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét (Írország kontra Bizottság ítélet, 325/85, EU:C:1987:546, 18. pont).

32 Ugyanígy az uniós jog által szabályozott területeken a tagállami jogszabályokat egyértelm?en kell megfogalmazni annak érdekében, hogy lehetővé tegyék az érintett személyek számára, hogy jogaikat és kötelezettségeiket világosan és pontosan ismerjék, és hogy a nemzeti hatóságok biztosítani tudják a tiszteletben tartásukat (lásd: Bizottság kontra Olaszország ítélet, 257/86, EU:C:1988:324, 12. pont).

33 A jelen esetben nem vitatható, hogy ilyen jelleg?ek az olyan rendelkezések, mint

amilyeneket az előzetes döntéshozatalra utaló határozat ismertet.

34 Kitűnik ugyanis többek között az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy az adótörvénykönyv 127. cikkében szereplő „adóalany” fogalom meghatározása, amely cikk a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének rendelkezéseit ülteti át a nemzeti jogba, azon személyre hivatkozik, aki gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül a tevékenység céljára és eredményére, és hogy „gazdasági tevékenységnek” minősül a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, többek között materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.

35 Egyébiránt az adótörvénykönyv alkalmazása szabályainak megerősítéséről szóló 44/2004. sz. kormányhatározat 3. pontjának (2) bekezdése pontosította, hogy az adótörvénykönyv 127. cikkének (2) bekezdése értelmében a természetes személy saját tulajdonú lakóingatlanának vagy személyes célra használt egyéb vagyontárgyainak eladásából eredő jövedelemszerzése nem minősül gazdasági tevékenységnek, kivéve azon eseteket, amikor megállapítást nyer, hogy a természetes személy a tevékenységet tartós bevétel elérése érdekében folytatja.

36 Végül az adótörvénykönyv 2008-ban és 2009-ben hatályos változatának 141. cikke előírta, hogy az építmény vagy építményrész és beépített földterület értékesítésére vonatkozó héamentesség nem alkalmazandó az új építmények, építményrészek vagy építési telkek értékesítésére, ami egyébiránt megfelel a héát az uniós jogban szabályozó elveknek.

37 Ésszerűen nem állítható tehát, hogy a nemzeti jog ilyen rendelkezései nem állapítják meg kellő világossággal és pontossággal, hogy az építmény vagy építményrész és a beépített földterület értékesítése bizonyos esetekben héaköteles lehet.

38 E körülmények között R. F. Salomie és N. V. Oltean azon érvelésük alátámasztására, amely szerint az alkalmazandó nemzeti jogi keret nem volt kellően világos az alapügyben szereplő tények bekövetkezésekor, nem hivatkozhatnak eredményesen a Bíróság vonatkozó ítélkezési gyakorlata, valamint a 77/388 hatodik irányelv román nyelven történő közzétételének hiányára, amely irányelv mindenesetre Románia Európai Unióhoz 2007. január 1-jén történő csatlakozásakor már nem volt hatályban.

39 Így az alapügy körülményei nem hasonlíthatók a SkomaLux ítélet (C-161/06, EU:C:2007:773) alapjául szolgáló körülményekhez, amely ítélet keretében a Bíróság pontosította, hogy a valamely tagállam nyelvén közzé nem tett uniós rendelet a tagállamban nem érvényesíthető a jogalanyokkal szemben.

40 A jogbiztonság elvéből továbbá az következik, hogy az adóalany adójogi helyzete nem lehet meghatározhatatlan ideig vitatható (lásd ebben az értelemben: Fatorie-ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 46. pont).

41 A Bíróság mindazonáltal már úgy ítélte meg, hogy nem ellentétes a jogbiztonság elvével az olyan nemzeti közigazgatási gyakorlat, amelynek értelmében az adóhatóság jogvesztő határidőn belül visszavon valamely olyan határozatot, amelyben korábban elismerte az adózó héalevonási jogát, és egy új ellenőrzést követően ezen adót és annak késedelmi pótlékait követeli tőle (lásd ebben az értelemben: Fatorie-ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 51. pont).

42 Ennélfogva csak az a körülmény, hogy az adóhatóság valamely adott ügyletet az elévülési idő alatt átminősít héaköteles gazdasági tevékenységgé, önmagában, más körülmények hiányában nem sérti ezen elvet.

43 Következésképpen eredményesen nem lehet arra hivatkozni, hogy ellentétes a jogbiztonság

elvével az – olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek –, hogy az adóhatóság az adóellenőrzést követően azt állapítja meg, hogy az ezen ügyben szóban forgó ingatlanügyleteknek héakötelesnek kellett volna lenniük.

44 Másodsor, ami a bizalomvédelem elvét illeti, az e jogra történő hivatkozás joga minden olyan jogalanyt megillet, akiben valamely közigazgatási hatóság megalapozott várakozásokat keltett a részére tett pontos ígéretek folytán (lásd ebben az értelemben: *Europäisch Iranische Handelsbank kontra Tanács* ítélet, C-585/13 P, EU:C:2015:145, 95. pont).

45 E tekintetben vizsgálni kell, hogy a közigazgatási hatóságok aktusai ésszerű bizalmat keltettek-e az elvígázatos és körültekintő gazdasági szereplő tudatában, és ha ez az eset áll fenn, meg kell állapítani, hogy e bizalom jogos volt-e (lásd ebben az értelemben: *Elmeke* ítélet, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Amint azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozat ismerteti, a nemzeti adóhatóságok közigazgatási gyakorlata nem tűnik annak bizonyítására alkalmasnak, hogy e feltételek teljesülnek az alapügyben.

47 Különösen, jóllehet a román kormány vitatta a tárgyaláson, az a tény, hogy a nemzeti adóhatóságok 2010-ig az olyan ingatlanügyletekre, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, módszeresen nem vetettek ki héát, *a priori* nem elegendő ahhoz, hogy igen különös körülmények kivételével, a szokásosan elvígázatos és körültekintő gazdasági szereplő tudatában ésszerű bizalmat keltsen ezen adó ilyen ügyletekre történő alkalmazásának hiánya vonatkozásában, nemcsak az alkalmazandó nemzeti jog világosságát és elérhetőségét figyelembe véve, hanem azon tény okán is, hogy úgy tűnik, hogy a jelen ügy ingatlanárazati szakembereket érint.

48 Az ilyen gyakorlat ugyanis, bármilyen sajnálatos is, *a priori* nem olyan jellegű, hogy az érintett adóalanyoknak pontos biztosítékot nyújtson a héa olyan ingatlanügyletekre történő alkalmazásának mellőzéséről, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek.

49 Hozzá kell tenni, hogy az alapügyben szóban forgó, több mint 130 lakást magában foglaló négy ingatlan építésére és értékesítésére irányuló ingatlanügylet mértékére tekintettel az elvígázatos és körültekintő gazdasági szereplő ésszerűen nem vonhatta le azt a következtetést, hogy az ilyen ügylet nem héaköteles, anélkül hogy az illetékes nemzeti adóhatóságtól ebben az értelemben megerősítést kapott volna vagy legalábbis kapni próbált volna.

50 Ami harmadszor és utolsósorban az adóhatóság által a jelen ügyben alkalmazott késedelmi pótlékok uniós joggal való összeegyeztethetőségét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az e szabályozásban bevezetett rendszerben előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása. E hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennél fogva az arányosság elvére figyelemmel kell gyakorolniuk (lásd: *Fatorie* ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 Így, ha az adó megfelelő beszedésének biztosítása és az adócsalás megakadályozása érdekében a tagállamok többek között nemzeti jogszabályaikban jogszerűen írhatnak elő megfelelő szankciókat a héaalanyok nyilvántartásába való felvétel kezdeményezésére vonatkozó kötelezettség elmulasztásának esetére, az ilyen szankciók azonban nem mehetnek túl az e célok eléréséhez szükséges mértéken. A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a szankció összege nem megy-e túl az adó megfelelő beszedésének biztosítására és az adócsalás megakadályozására irányuló célok eléréséhez szükséges mértéken az ügy körülményeire, és különösen a konkrétan kiszabott összegre, valamint a nyilvántartásba vételének kezdeményezését

elmulasztó adóalanynak betudható csalás esetleges fennállására vagy az alkalmazandó jogszabályok esetleges megkerülésére tekintettel (lásd ebben az értelemben: R?dlihs?ítélet, C?263/11, EU:C:2012:497, 45., 46. és 54. pont).

52 Ugyanezen elvek vonatkoznak a késedelmi pótléokra is, amely ha adószankció jelleg?, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, az adóalany által kötelezettségei megszegésének súlyosságához viszonyítva nem lehet túlzott mérték?.

53 Azt kell tehát válaszolni az els? két kérdésre, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével nem ellentétes az – olyan körülmények között, mint amilyenek az alapeljárásban szerepelnek –, ha a nemzeti adóhatóság adóellen?rzést követ?en akként határoz, hogy az ügyletek héakötelesek, és késedelmi pótlék megfizetését írja el?, feltéve hogy e határozat világos és pontos szabályokon alapul, és e hatóság gyakorlata nem volt olyan jelleg?, hogy az el?vigyázatos és körültekint? gazdasági szerepl? tudatában ésszer? bizalmat keltsen ezen adó ilyen ügyletekre történ? alkalmazásának hiánya vonatkozásában, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata. Az ilyen körülmények között alkalmazott késedelmi pótléknak tiszteletben kell tartania az arányosság elvét.

A harmadik és a negyedik kérdés?!

54 Az együttesen vizsgálandó harmadik és a negyedik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelvvel ellentétes?e az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az adóköteles ügyletek keretében felhasznált termékek vagy igénybe vett szolgáltatások után esedékes vagy el?zetesen megfizetett héa levonásához való jogot kizárólag azon indokkal tagadják meg az adóalanytól, aki köteles azonban megfizetni azon adót, amelyet be kellett volna szednie, hogy ezen ügyletek teljesítésekor héaalanyként nem volt nyilvántartásba véve, és mindaddig, amíg héaalanyként megfelel?en nyilvántartásba nem veszik, és az esedékes adó bevallását be nem nyújtja.

55 A 2006/112 irányelv 167. és azt követ? cikkei pontosítják a levonási jog keletkezését és terjedelmét. Emlékeztetni kell különösen arra, hogy ezen irányelv 167. cikke szerint az említett jog abban az id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

56 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a levonási jog a közös héarendszer egyik alapelvét képezi, amely és f?szabály szerint nem korlátozható, és a teljesített ügyleteket terhel? el?zetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd ebben az értelemben különösen: Gabalfrisa és társai ítélet, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 43. pont; Idexx Laboratories Italia ítélet, C?590/13, EU:C:2014:2429, 30. és 31. pont).

57 E rendszernek az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetend? vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illet?en biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményét?l, feltéve hogy az említett tevékenységek maguk is héakötelesek (lásd ebben az értelemben: Gabalfrisa és társai ítélet, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 44. pont; Idexx Laboratories Italia ítélet, C?590/13, EU:C:2014:2429, 32. pont).

58 Egyébiránt a Bíróság már úgy határozott, hogy a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az el?zetesen felszámított adó levonása lehetséges legyen, amennyiben az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget (lásd ebben az értelemben: Ecotrade?ítélet, C?95/07 és C?96/07, EU:C:2008:267 63. pont; Uszodaépít??ítélet, C?392/09, EU:C:2010:569, 39. pont; Nidera Handelscompagnie ítélet, C?385/09, EU:C:2010:627, 42. és 43. pont; Idexx Laboratories Italia ítélet, C?590/13,

EU:C:2014:2429, 38. pont).

59 Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi követelmények teljesültek-e, az adóalanyok a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat el olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (lásd: *Idexx Laboratories Italia* ítélet, C?590/13, EU:C:2014:2429, 40. pont).

60 A 2006/112 irányelv 214. cikkében elírt héaazonosítás, valamint az adóalanyok az ezen irányelv 213. cikkében elírt, a tevékenysége megkezdésének, módosításának vagy megszüntetésének bejelentésére vonatkozó kötelezettsége csak az ellenírzés alaki követelményei, amelyek nem kérdőjelezhetik meg többek között a héalevonási jogot, amennyiben teljesülnek e jogok anyagi jogi feltételei (lásd ebben az értelemben különösen: *Nidera Handelscompagnie* ítélet, C?385/09, EU:C:2010:627, 50. pont; *Tóth* ítélet, C?324/11, EU:C:2012:549, 32. pont; *Alessio* ítélet, C?527/11, EU:C:2013:168, 32. pont).

61 Ebből következik többek között, hogy a héaalany nem akadályozható meg levonási jogának gyakorlásában azzal az indokkal, hogy nem vették héaalanyként nyilvántartásba azt megelőzően, hogy a beszerzett termékeket adóköteles tevékenysége keretében felhasználta volna (lásd ebben az értelemben különösen: *Nidera Handelscompagnie* ítélet, C?385/09, EU:C:2010:627, 51. pont).

62 Ezenkívül azon intézkedések, amelyeket a tagállamok a 2006/112 irányelv 273. cikke értelmében elfogadhatnak az adó pontos beszedése és az adócsalás megakadályozása érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a héa semlegességét (lásd ebben az értelemben különösen: *Gabalfrija és társai* ítélet, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 52. pont; *Collée* ítélet, C?146/05, EU:C:2007:549, 26. pont; *Nidera Handelscompagnie* ítélet, C?385/09, EU:C:2010:627, 49. pont; *Idexx Laboratories Italia* ítélet, C?590/13, EU:C:2014, 2429, 36. és 37. pont).

63 Így az a tény, hogy az adóalanyok a nyilvántartási és bevallási kötelezettségei megszegését a levonási jog megtagadásával szankcionálják, egyértelműen meghaladja azt a mértéket, amely szükséges azon célkitűzés eléréséhez, hogy biztosítani lehessen e kötelezettségek megfelelő alkalmazását, mivel az uniós jog nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy adott esetben a jogsértés súlyosságával arányos bírságot vagy pénzbüntetést szabjanak ki. Az ilyen gyakorlat túlmegy a héának a 2006/112 irányelv 273. cikke szerinti megfelelő megállapításának és az adócsalás megakadályozásának biztosításához szükséges mértéken is, mivel e gyakorlat az adólevonási jog elvesztéséhez is vezethet, ha a bevallásnak az adóhatóság általi kijavítása csak azon jogvesztő határidő elteltét követően történik meg, amely az adóalanyok a levonás elvégzése tekintetében rendelkezésére áll (lásd analógia útján: *Ecotrade* ítélet, C?95/07 és C?96/07, EU:C:2008:267, 67. és 68. pont).

64 A jelen ügyben a Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy az előzetesen felszámított adó levonásához való jog érdemi követelményei teljesülnek, és hogy az alapügyben szereplő felpereseket egy adóellenírzés során héaalanyok tekintették. Ilyen körülmények között a héalevonáshoz való jog gyakorlásának ezen adóalanyok által ezen adó első bevallásának benyújtásáig történő elhalasztása azon egyetlen indokkal, hogy ezen adóalanyok nem szerepeltek a héanyilvántartásban a héaköteles ügyletek teljesítésekor, és e személyeknek egyébiránt meg kell fizetniük a vonatkozó adót, meghaladja az adó pontos beszedése biztosításának és az adócsalás megakadályozásának eléréséhez szükséges mértéket.

65 Ebből következik, hogy azt kell válaszolni a harmadik és a negyedik kérdésre, hogy a 2006/112 irányelvvel, az olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóköteles ügyletek keretében

felhasznált termékek vagy igénybe vett szolgáltatások után esedékes vagy elzeteresen megfizetett hía levonásához való jogot kizárólag azon indokkal tagadják meg az adóalanytól – aki azonban köteles megfizetni az adót, amelyet be kellett volna szednie –, hogy ezen ügyletek teljesítésekor híaalanyként nem volt nyilvántartásba véve, és e jogot tle mindaddig megtagadják, amíg híaalanyként megfelelően nyilvántartásba nem veszik, és az esedékes adó bevallását be nem nyújtja.

A költségekr?

66 Mivel ez az eljárás az alapeljárársban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

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

1) **A jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével nem ellentétes az – olyan körülmények között, mint amilyenek az alapeljárársban szerepelnek –, ha a nemzeti adóhatóság adóellen?rzést követ?en akként határoz, hogy az ügyletek hozzáadottértékadó?kötelesek, és késedelmi pótlék megfizetését írja el?, feltéve hogy e határozat világos és pontos szabályokon alapul, és e hatóság gyakorlata nem volt olyan jelleg?, hogy az el?vigyázatos és körültekint? gazdasági szerepl? tudatában ésszer? bizalmat keltsen ezen adó ilyen ügyletekre történ? alkalmazásának hiánya vonatkozásában, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata. Az ilyen körülmények között alkalmazott késedelmi pótléknak tiszteletben kell tartania az arányosság elvét.**

2) **A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelvvel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás – olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek –, amelynek értelmében az adóköteles ügyletek keretében felhasznált termékek vagy igénybe vett szolgáltatások után esedékes vagy elzeteresen megfizetett hozzáadottérték?adó levonásához való jogot kizárólag azon indokkal tagadják meg az adóalanytól – aki azonban köteles megfizetni az adót, amelyet be kellett volna szednie –, hogy ezen ügyletek teljesítésekor híaalanyként nem volt nyilvántartásba véve, és e jogot tle mindaddig megtagadják, amíg híaalanyként megfelelően nyilvántartásba nem veszik, és az esedékes adó bevallását be nem nyújtja.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.