



[Kezd lap](#) > [Keres](#) > [A keresés eredménye](#) > **Dokumentumok**



[Nyomtatás indítása](#)

A dokumentum nyelve :

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2014. február 6.(*)

„Elzetes 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 jobbiztonság elve”

A C-424/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes 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 elte

az **SC Fatorie SRL**

és

a **Direc ia General a Finan elor Publice Bihor**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

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

f tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet : A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

– az SC Fatorie SRL képviselőjében C. Costa avocat,

- a román kormány képviselőjében R. H. Radu, V. Angelescu és I. Bara-Bu il , meghatalmazotti minőségben,
- az észti kormány képviselőjében M. Linntam, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Keppenne és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szőlő, 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 hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) semlegessége és a jogbiztonság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az SC Fatorie SRL (a továbbiakban: Fatorie) és a Direc ia General a Finan elor Publice Bihor (bihari költségvetési f igazgatóság, a továbbiakban: Direc ia) között folyó jogvitában terjesztették el , amelynek tárgya a héalevonás Fatoriéval szemben történő 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 beszerzőjeként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként 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 beszerző, illetve a szolgáltatás igénybevevőjét terheli: ezen irányelv vonatkozó rendelkezésére vagy a megfelelő nemzeti rendelkezésre történő hivatkozás, illetve bármilyen más utalás arra, hogy a termékértékesítés vagy szolgáltatás adómentes vagy fordított adózási eljárás alá tartozik”.

A román jog

6 Az adótörvénykönyvről 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 elírja:

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

a) a részére értékesített vagy értékesítendő termékek, valamint a részére nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatások vonatkozásában fizetendő 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 következőképpen rendelkezik:

„A számlának kötelezően tartalmaznia kell az alábbi adatokat:

[...]

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

8 Az adótörvénykönyv 160. cikkének az alapeljárásra alkalmazandó változata a következőket írja el :

„(1) A (2) bekezdés szerinti termékek és szolgáltatások értékesítései vagy nyújtóinak, valamint beszerzőik vagy igénybevevőik alkalmaznia kell a jelen cikk szerinti egyszerűsítési szabályokat. Az egyszerűsítési szabály alkalmazásának feltétele, hogy a 153. cikknek megfelelően mind a szolgáltatásnyújtó, mind az igénybevevő nyilvántartásba vett héaalany legyen.

(2) Az egyszer sítési szabályt a következő 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 rãrea 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 egyszer sítési szabályok és a fordított adózásra vonatkozó szabályok alkalmazásának az adótörvénykönyv 160. cikke (1) bekezdésében el írt kötelez feltétele, hogy a 153. cikknek megfelelő en mind a szolgáltatásnyújtó, mind az igénybevev nyilvántartásba vett héaalany legyen, illetve hogy a szóban forgó ügylet adóköteles legyen. Az egyszer sítési 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 megfelelő adómegállapítási id szakra vonatkozó adóbevallás 4426. sorában [levonható adó] és 4427. sorában [felszámított adó] egyaránt szerepelteti az adó összegét.

[...]

(12) Azon építési és összeszerelési 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 időpontban 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 időpontig kiállított számlákon feltüntetett összegek értéke közötti különbségre kell alkalmazni [...].”

10 Az adózás rendjéről szóló 92/2003. sz. kormányrendeletnek (Ordonan a Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală) a *Monitorul Oficial al României*ben (I. rész, 513. szám, 2007. július 31.) közzétett változata 124. cikke (1) és (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Adóellen rzésre vonatkozó szabályok

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

[...]

(3) Minden egyes adónem, hozzájárulás vagy más, a konszolidált általános költségvetés javára fizetendő összeg tekintetében adómegállapítási időszakonként egy alkalommal folytatható le adóellen rzés. A hatáskörrel rendelkező adóellen r kivételesen úgy határozhat, hogy egy meghatározott időszak tekintetében újabb ellen rzést folytat le, amennyiben az adóellen rzés lezárása és az elévülési időlelte között az ellen rzés időpontjában az adóellen rök el tt ismeretlen további adatok vagy az ellen rzés eredményét befolyásoló számítási hibák merülnek fel.”

Az alapeljárás és az el zetes döntéshozatalra el terjesztett 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 sertéstenyészti 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 el legek megfizetéséről. A hűa 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 feltüntetve, 1 052 840,10 RON összegű számlát állított ki, amely összegből 1 168 101 RON-t hűa címén, 884 740 RON-t pedig a munkák értéke címén szerepeltetett. A Fatorie megfizette a feltüntetett hűát a Megasal részére.

14 A Fatorie által a román államnak benyújtott héa-visszaigénylési kérelmet követően a Direcția a 2008. július 2-án hozott határozatával 173 057 RON összegben engedélyezte a héa 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 összegű kincstár részére történő megfizetését követelte a Fatoriétól, amely összeg 168 101 RON erejéig a héa 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 elzárva megfizetett.

17 2009. július 15-én a Fatorie keresetet indított a Direcțiaval 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 ítéelve azt. Az ez utóbbi ítélettel szemben benyújtott fellebbezést a 2011. március 9-én hozott ítélettel ugyanazon indokok 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 elő 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 Fatoriének 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 elzetes 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 a határozatot, és megállapították, hogy az adóalany az államkincstár részére köteles megfizetni a késedelmi kamatokkal és bírságokkal együtt azonos 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 adóalany megfossza héalevonási jogától?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett 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 azonos 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 a bíróság a 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 azonos 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 eléterjesztett kérdésekre.

27 Következésképpen az elzetes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatónak kell nyilvánítani.

Az elzetes döntéshozatalra eléterjesztett kérdésekről

Az első és harmadik kérdésről

28 Első és harmadik kérdésével – amelyeket célszerű együttesen vizsgálni – a kérdést eléterjesztő 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 e 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 igénybevevő között, mivel a teljesített ügyletek után ez utóbbi kötelezett az elzetes 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 hogy 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 adóalanyoknak, 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 lehet ség 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 ily módon meghatározott formai követelmények terjedelme, amely követelményeket az adóalanynak be kell tartania ahhoz, hogy héalevonási jogát gyakorolhassa, nem mehet 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).

35 Így a Bíróság korábban már megállapította, hogy a fordított adózási eljárás keretében az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az el zetesen 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 Uszodaépít -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 el zetes döntéshozatal iránti kérelemb l kit nik, hogy a 2008. március 3-i számla az adótörvénykönyv 160. cikke (3) bekezdésének követelményeivel szemben nem tartalmazza a fordított adózásra történ hivatkozást, és hogy a Fatorie nem tette meg az ugyanezen cikk (5) bekezdésében el írt megfelel 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 igénybevev jeként a héairányelvnek megfelelő en neki kellett volna megfizetnie a héát az adóhatóság felé. Így, túl azon, hogy a vitatott számla nem felel meg a nemzeti jogszabályokban el írt alaki követelményeknek, a fordított adózási eljárás egyik érdemi követelményét szintén nem tartották be.

38 Ez a helyzet megakadályozta az adóhatóságot abban, hogy ellen rizza a fordított adózási eljárás alkalmazását, és adóbevétel-kiesés veszélyét eredményezte az érintett tagállam számára.

39 Másrészt az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a levonási jog gyakorlása kizárólag a fizetend adóra korlátozódik, azaz a héaköteles ügylethez kapcsolódó adóra, illetve arra az adóra, amelyet mint fizetend 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 héa Megasal részére történ megfizetésére, és mivel ezen adó megfizetésével nem tartották tiszteletben a fordított adózási eljárás egyik érdemi követelményét, a Fatorie nem élhet levonási jogával e héa 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 Fatoriéval 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 szereplő hasonló körülmények között nem ellentétes a héairányelvvel és az adósemlegesség elvével, ha a szolgáltatás igénybevevőjét megfosztják levonási jogától azon héa 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 kérdésre

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 előtte ismeretlen további adatok vagy az ellenőrzés eredményét befolyásoló számítási hibák merülnek fel.

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

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

50 A késedelmi pótlék tekintetében 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 megfelelő 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 [EBH 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 határidőn belül visszavon valamely olyan határozatot, amelyben korábban elismerte az adózó héalevonási jogát, és egy új ellenrészét követően ezen adót és annak késedelmi pótlékait követeli t le.

A költségekről

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

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

1) Fordított adózási eljárás alá eső ügylet keretében az alapügyben szereplő 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 igénybevevőjét megfosztják levonási jogától azon hozzáadottértékadó tekintetében, amelyet 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.

2) Nem ellentétes a jogbiztonság elvével az olyan nemzeti közigazgatási gyakorlat, amelynek értelmében a nemzeti adóhatóság jogveszt határidőn belül visszavon valamely olyan határozatot, amelyben korábban elismerte az adózó hozzáadottértékadó-levonási jogát, és egy új ellenrészét követően ezen adót és annak késedelmi pótlékait követeli t le.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.